

I

(Actos cuja publicação é uma condição da sua aplicabilidade)

REGULAMENTO (CE) n.º 2238/2004 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, relativamente à IFRS 1, às IAS 1 a 10, 12 a 17, 19 a 24, 27 a 38, 40 e 41 a às SIC 1 a 7, 11 a 14, 18 a 27 e 30 a 33

(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) Através do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão ⁽²⁾ foram adoptadas certas normas internacionais e interpretações vigentes em 1 de Setembro de 2002.
- (2) Em 18 de Dezembro de 2003, o International Accounting Standard Board («IASB») publicou 13 normas internacionais de contabilidade (IAS — *International Accounting Standards*) revistas e notificou a eliminação da IAS 15 — *Informação reflectindo os efeitos das variações de preços*. O objectivo desta revisão consistiu num reforço da qualidade e da coerência do conjunto das normas internacionais de contabilidade (IAS) existentes.
- (3) Em geral, os objectivos deste projecto, que visam o reforço qualitativo, consistiram em reduzir ou eliminar alternativas, redundâncias e conflitos existentes nas normas, em tratar certas questões relevantes para efeitos de convergência e em melhorar a estrutura das IAS existentes. Além disso, o IASB decidiu incluir as interpretações existentes nas normas objecto de aperfeiçoamento, com o objectivo de reforçar a transparência, a coerência e a inteligibilidade das normas.

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

(5) A adopção das normas constantes dos «projectos de melhoria» implica, como consequência, a alteração de outras normas internacionais de contabilidade e de interpretações, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade. As alterações daí resultantes têm impacto sobre a norma internacional de relato financeiro (IFRS — *International Financial Reporting Standard*) 1, as normas internacionais de contabilidade (IAS) 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 e 41 e as interpretações 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 e 32 do Standard Interpretation Committee (SIC). Com a adopção destas normas, as interpretações 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 e 33 do Standard Interpretation Committee (SIC) passam a ser redundantes.

(6) Consequentemente, o Regulamento (CE) n.º 1725/2003 deve ser alterado.

(7) As medidas previstas no presente regulamento estão em conformidade 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*) 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 e 40 são substituídas pelo texto contido no anexo ao 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 2237/2004 (JO L 393 de 31.12.2004, p. 1).

2. São suprimidas a IAS 15 e as SIC 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 e 33.
3. A adopção da IAS 1 implica, como consequência, a alteração das IAS 12, 19, 34, 35 e 41, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
4. A adopção da IAS 2 implica, como consequência, a alteração das IAS 14 e 34, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
5. A adopção da IAS 8 implica, como consequência, a alteração da IFRS 1, das IAS 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 e 38 e das SIC 12, 13, 21, 22, 25, 27 e 31, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
6. A adopção da IAS 10 implica, como consequência, a alteração das IAS 22, 35 e 37, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
7. A adopção da IAS 16 implica, como consequência, a alteração da IFRS 1, das IAS 14, 34, 36, 37 e 38 e das SIC 13, 21 e 32, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
8. A adopção da IAS 21 implica, como consequência, a alteração da IFRS 1, das IAS 7, 12, 29, 34, 38 e 41 e da SIC 7, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
9. A adopção da IAS 24 implica, como consequência, a alteração da IAS 30, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
10. A adopção da IAS 27 implica, como consequência, a alteração da IAS 22 e da SIC 12, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.
11. A adopção da IAS 31 implica, como consequência, a alteração da SIC 13, a fim de assegurar a coerência entre as normas internacionais de contabilidade.

Artigo 2.º

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

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

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 CONTABILIDADE

IAS	Título
IAS 1	Apresentação de demonstrações financeiras
IAS 2	Inventários
IAS 8	Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros
IAS 10	Acontecimentos após a data do balanço
IAS 16	Activos fixos tangíveis
IAS 17	Locações
IAS 21	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
IAS 24	Divulgações de partes relacionadas
IAS 27	Demonstrações financeiras consolidadas e separadas
IAS 28	Investimentos em associadas
IAS 31	Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos
IAS 33	Resultados por acção
IAS 40	Propriedades de investimento

IAS 1

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 1

Apresentação de demonstrações financeiras

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-6
Finalidade das demonstrações financeiras	7
Componentes das demonstrações financeiras	8-10
Definições	11-12
Considerações gerais	13-41
Apresentação apropriada e conformidade com as IFRSs	13-22
Continuidade	23-24
Regime contabilístico do acréscimo	25-26
Consistência de apresentação	27-28
Materialidade e agregação	29-31
Compensação	32-35
Informação comparativa	36-41
Estrutura e conteúdo	42-126
Introdução	42-43
Identificação das demonstrações financeiras	44-48
Período de relato	49-50
Balanço	51-77
Distinção corrente/não corrente	51-56
Activos correntes	57-59
Passivos correntes	60-67
Informação a ser apresentada na face do balanço	68-73
Informação a ser apresentada ou na face do balanço ou nas notas	74-77
Demonstração dos resultados	78-95
Resultados do período	78-80
Informação a ser apresentada na face da demonstração dos resultados	81-85
Informação a ser apresentada ou na face da demonstração dos resultados ou nas notas	86-95
Demonstração de alterações no capital próprio	96-101
Demonstração dos fluxos de caixa	102

	Parágrafos
Notas	103-126
Estrutura	103-107
Divulgação de políticas contabilísticas	108-115
Principais fontes da incerteza das estimativas	116-124
Outras divulgações	125-126
Data de eficácia	127
Retirada da IAS 1 (revista em 1997)	128

Esta Norma revista substitui a IAS 1 (revista em 1997) *Apresentação de Demonstrações Financeiras* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, por forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para conseguir este objectivo, esta Norma desenvolve requisitos globais para a apresentação de demonstrações financeiras, directrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o respectivo conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados noutras Normas e Interpretações.

ÂMBITO

2. ***Esta Norma deve ser aplicada a todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs).***
3. As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas separadamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto. Esta Norma não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações financeiras intercalares condensadas preparadas segundo a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*. Contudo, os parágrafos 13-41 aplicam-se a tais demonstrações financeiras. A Norma aplica-se igualmente a todas as entidades quer necessitem ou não de preparar demonstrações financeiras consolidadas ou demonstrações financeiras separadas, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*.
4. A IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares* especifica os requisitos adicionais para bancos e instituições financeiras semelhantes que sejam consistentes com os requisitos desta Norma.
5. Esta Norma usa terminologia que é adequada para entidades com fins lucrativos, incluindo entidades do sector público. As entidades não lucrativas do sector privado, sector público ou do Governo que procurem aplicar esta Norma podem necessitar de emendar as descrições usadas para linhas de itens particulares nas demonstrações financeiras e para as próprias demonstrações financeiras.
6. Da mesma forma, as entidades que não tenham capital próprio tal como definido na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (por exemplo, alguns fundos mútuos) e as entidades cujo capital em acções não seja capital próprio (por exemplo, algumas entidades cooperativas) podem necessitar de adaptar a apresentação nas demonstrações financeiras dos interesses dos membros ou dos detentores.

IAS 1

FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

7. As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução por parte da gerência dos recursos a ela confiados. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:
- (a) activos;
 - (b) passivos;
 - (c) capital próprio;
 - (d) rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas;
 - (e) outras alterações no capital próprio;
 - e
 - (f) fluxos de caixa.

Esta informação, juntamente com outra informação nas notas, ajuda os utentes de demonstrações financeiras a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a sua tempestividade e certeza.

COMPONENTES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

8. *Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:*
- (a) *um balanço;*
 - (b) *uma demonstração dos resultados;*
 - (c) *uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou:*
 - (i) *todas as alterações no capital próprio;*
 - ou*
 - (ii) *as alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;*
 - (d) *uma demonstração de fluxos de caixa;*
 - e
 - (e) *notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.*
9. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações financeiras, uma explanação financeira feita pela gerência que descreva e explique as características principais do desempenho financeiro e da posição financeira da entidade e as principais incertezas com que ela encara. Tal relatório pode incluir uma análise de:
- (a) os principais factores e influências que determinam o desempenho financeiro, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimentos da entidade para manter e melhorar o desempenho financeiro, incluindo a sua política de dividendos;
 - (b) as fontes de financiamento da entidade e o respectivo rácio pretendido de passivos em relação ao capital próprio;
 - e
 - (c) os recursos da entidade não reconhecidos no balanço de acordo com as IFRSs.

10. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações financeiras, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e demonstrações de valor acrescentado, sobretudo nos sectores em que os factores ambientais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de utentes. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações financeiras estão fora do âmbito das IFRSs.

DEFINIÇÕES

11. Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados especificados:

Impraticável - A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) são Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:

(a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;

(b) Normas Internacionais de Contabilidade;

e

(c) Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).

Material - As omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorrecta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

As Notas contêm informação para além da apresentada no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa. As notas proporcionam descrições narrativas ou desagregações de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

12. Avaliar se uma omissão ou declaração incorrecta poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 que «presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência». Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Apresentação Apropriada e Conformidade com as IFRSs

13. As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na *Estrutura Conceptual*. Presume-se que a aplicação das IFRSs, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.
14. Uma entidade cujas demonstrações financeiras estão em conformidade com as IFRSs deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas. Não se deve considerar que as demonstrações financeiras cumprem as IFRSs a menos que cumpram todos os requisitos das IFRSs.

IAS 1

15. Em praticamente todas as circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as IFRSs aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:
- (a) seleccione e aplique políticas contabilísticas de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. A IAS 8 estabelece uma hierarquia de orientação autoritária que a gerência considera na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a um item.
 - (b) apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível.
 - (c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas IFRSs é insuficiente para permitir que os utentes compreendam o impacto de determinadas transacções, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade.
16. ***As políticas contabilísticas desapropriadas não são rectificadas quer pela divulgação das políticas contabilísticas usadas quer por notas ou material explicativo.***
17. ***Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma ou Interpretação seria tão enganosa que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, a entidade deve afastar-se desse requisito da forma disposta no parágrafo 18 se a estrutura conceptual reguladora relevante exigir, ou não proibir de outra forma, tal afastamento.***
18. ***Quando uma entidade se afastar de um requisito de uma Norma ou Interpretação de acordo com o parágrafo 17, ela deve divulgar:***
- (a) ***que a gerência concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;***
 - (b) ***que cumpriu as Normas e Interpretações aplicáveis, excepto que se afastou de um requisito particular a fim de conseguir uma apresentação apropriada;***
 - (c) ***o título da Norma ou Interpretação da qual a empresa se afastou, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma ou Interpretação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso nas circunstâncias que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual e o tratamento adoptado;***
- e*
- (d) ***para cada período apresentado, o impacto financeiro do afastamento em cada item nas demonstrações financeiras que teria sido relatado no cumprimento do requisito.***
19. ***Quando uma entidade se afastou de um requisito de uma Norma ou Interpretação num período anterior, e esse afastamento afectar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas nos parágrafos 18(c) e (d).***
20. O parágrafo 19 aplica-se, por exemplo, quando uma entidade se afastou num período anterior de um requisito de mensuração de activos ou passivos contido numa Norma ou Interpretação e esse afastamento afectar a mensuração de alterações nos activos ou passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente.

21. ***Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma ou Interpretação seria tão enganosa que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, mas a estrutura conceptual reguladora relevante proibir o afastamento do requisito, a entidade deve, na máxima medida possível, reduzir os aspectos enganadores detectados do cumprimento divulgando:***
- (a) *o título da Norma ou Interpretação em questão, a natureza do requisito e a razão pela qual a gerência concluiu que o cumprimento desse requisito é tão enganador nas circunstâncias em questão que entra em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual;*
- e*
- (b) *para cada período apresentado, os ajustamentos a cada item nas demonstrações financeiras que a gerência concluiu serem necessários para conseguir uma apresentação apropriada.*
22. Para a finalidade dos parágrafos 17-21, um item de informação entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras quando não representar fidedignamente as transacções, outros acontecimentos e condições que ou dê a entender que representa ou que se poderia esperar razoavelmente que represente e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões económicas feitas por utentes de demonstrações financeiras. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico de uma Norma ou Interpretação seria tão enganador que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, a gerência considera:
- (a) a razão pela qual o objectivo das demonstrações financeiras não é alcançado nas circunstâncias particulares;
- e*
- (b) a forma como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias semelhantes cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não seria tão enganador que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*.

Continuidade

23. ***Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas na base da empresa em continuidade, a menos que a gerência ou pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. Quando a gerência estiver consciente, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma empresa em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com as bases pelas quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.***
24. Ao avaliar se o pressuposto de empresa em continuidade é apropriado, a gerência toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, uma conclusão de que a base de contabilidade de empresa em continuidade é apropriada pode ser atingida sem uma análise pormenorizada. Noutros casos, a gerência pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição para que ela própria possa estar satisfeita de que a base de empresa em continuidade é apropriada.

Regime Contabilístico do Acréscimo

25. ***Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico do acréscimo.***
26. Quando o regime contabilístico do acréscimo é usado, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na *Estrutura Conceptual*.

IAS 1

Consistência de Apresentação

27. **A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro, a menos que:**

(a) **seja aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada tendo em atenção os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidos na IAS 8;**

ou

(b) **uma Norma ou Interpretação exija uma alteração na apresentação.**

28. Uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão da apresentação das demonstrações financeiras, poderá sugerir que as demonstrações financeiras devam ser apresentadas diferentemente. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com os parágrafos 38 e 39.

Materialidade e Agregação

29. **Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais.**

30. As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração de fluxos de caixa ou nas notas. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode porém ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas anexas.

31. Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de divulgação específico contido numa Norma ou Interpretação não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

Compensação

32. **Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados excepto quando tal for exigido ou permitido por uma Norma ou Interpretação.**

33. É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, deteriora a capacidade dos utentes de compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da empresa. A mensuração de activos líquidos de abatimentos de valorização, por exemplo abatimentos de obsolescência nos inventários e abatimentos de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

34. A IAS 18 *Rédito* define o rédito e exige que este seja mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito mas que são inerentes às principais actividades que geram rédito. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:

(a) os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados ao deduzir dos proventos da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados;

e

- (b) os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.
35. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

Informação Comparativa

36. ***A menos que uma Norma ou Interpretação o permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.***
37. Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adoptadas durante o período para resolver a incerteza.
38. ***Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras for emendada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando as quantias comparativas são reclassificadas, uma entidade deve divulgar:***
- (a) *a natureza da reclassificação;*
 - (b) *a quantia de cada item ou classe de itens que é reclassificado;*
- e*
- (c) *a razão para a reclassificação.*
39. ***Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:***
- (a) *a razão para não reclassificar as quantias;*
- e*
- (b) *a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.*
40. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação inter-períodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.
41. A IAS 8 trata dos ajustamentos exigidos na informação comparativa quando uma entidade altera uma política contabilística ou corrige um erro.

ESTRUTURA E CONTEÚDO

Introdução

42. Esta Norma exige determinadas divulgações na face do balanço, na demonstração dos resultados e na demonstração de alterações no capital próprio e exige divulgação de outras linhas de itens ou na face dessas demonstrações ou nas notas. A IAS 7 estabelece requisitos para a apresentação de uma demonstração dos fluxos de caixa.

IAS 1

43. Esta Norma usa por vezes o termo «divulgação» num sentido lato, englobando itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, assim como nas notas. As divulgações também são exigidas por outras Normas e Interpretações. A menos que seja especificado em contrário noutra parte desta Norma, ou noutra Norma ou Interpretação, tais divulgações são feitas ou na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa (conforme o que for relevante), ou nas notas.

Identificação das Demonstrações Financeiras

44. **As demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado.**
45. As IFRSs aplicam-se apenas às demonstrações financeiras e não a outra informação apresentada num relatório anual ou noutro documento. Por isso, é importante que os utentes consigam distinguir informação que seja preparada usando as IFRSs de outra informação que possa ser útil aos utentes mas não seja objecto desses requisitos.
46. **Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:**
- (a) **o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior;**
 - (b) **se as demonstrações financeiras abrangem a entidade individual ou um grupo de entidades;**
 - (c) **a data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado para esse componente das demonstrações financeiras;**
 - (d) **a moeda de apresentação, tal como definido na IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio;**
- e*
- (e) **o nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.**
47. Os requisitos do parágrafo 46 são normalmente satisfeitos pela apresentação de títulos de página e títulos de coluna abreviados em cada página das demonstrações financeiras. Na determinação da melhor forma de apresentar tal informação, é necessário ajuizar. Por exemplo, quando as demonstrações financeiras são apresentadas electronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; os itens acima são então apresentados com frequência bastante para assegurar uma devida compreensão da informação incluída nas demonstrações financeiras.
48. As demonstrações financeiras tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Isto é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Período de Relato

49. **As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:**
- (a) **a razão para usar um período mais longo ou mais curto;**
- e*
- (b) **o facto de que não são inteiramente comparáveis quantias comparativas da demonstração dos resultados, da demonstração de alterações no capital próprio, da demonstração de fluxos de caixa e das notas relacionadas.**

50. Normalmente, as demonstrações financeiras são consistentemente preparadas abrangendo um período de um ano. Porém, por razões práticas, algumas entidades preferem relatar, por exemplo, para um período de 52 semanas. Esta Norma não impede esta prática, uma vez que as demonstrações financeiras resultantes provavelmente não seriam materialmente diferentes das que seriam apresentadas para um período de um ano.

Balanço

Distinção Corrente/Não Corrente

51. *Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço de acordo com os parágrafos 57-67, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação fiável e mais relevante. Quando se aplica essa excepção, todos os activos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem de liquidez.*
52. *Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, por cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera que sejam recuperadas ou liquidadas num período (a) até doze meses após a data do balanço e (b) mais de doze meses após a data do balanço, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada após mais de doze meses.*
53. Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de activos e passivos correntes e não correntes na face do balanço proporciona informação útil ao se distinguir os activos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os activos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.
54. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, uma apresentação de activos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fiável e mais relevante do que uma apresentação corrente/não corrente porque a entidade não fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.
55. Na aplicação do parágrafo 51, é permitido a uma entidade apresentar alguns dos seus activos e passivos com uma classificação corrente/não corrente e outros por ordem de liquidez quando tal proporcionar informação fiável e mais relevante. A necessidade de uma base mista de apresentação pode surgir quando uma entidade tem diversas operações.
56. A informação acerca das datas previstas para a realização de activos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. A IAS 32 exige divulgação das datas de maturidade de activos financeiros e de passivos financeiros. Os activos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de activos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil, quer os activos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade deve divulgar a quantia de inventários que espera que sejam recuperados mais de doze meses após a data do balanço.

Activos Correntes

57. *Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer 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;*

IAS 1

(c) *espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço;*

ou

(d) *é caixa ou seu equivalente (conforme definido na IAS 7 Demonstração dos Fluxos 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.*

Todos os outros activos devem ser classificados como não correntes.

58. Esta Norma usa o termo «não corrente» para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros de natureza de longo prazo. Não proíbe o uso de descrições alternativas tanto quanto o sentido seja claro.
59. O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses. Os activos correntes incluem activos (tais como inventários e dívidas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal mesmo quando não se espere que sejam realizados num período até doze meses após a data do balanço. Os activos correntes também incluem activos essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados (os activos financeiros dentro desta categoria são classificados como detidos para negócio de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*) e a parte corrente de activos financeiros não correntes.

Passivos Correntes

60. ***Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:***

(a) *espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;*

(b) *está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;*

(c) *deverá ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço;*

ou

(d) *a entidade não tem um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.*

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

61. Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e alguns acréscimos de custos relativos a empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos activos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.
62. Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para um período até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados. Exemplos disto são os passivos financeiros classificados como detidos para negociação de acordo com a IAS 39, descobertos em bancos e a parte corrente de passivos financeiros não correntes, dividendos a pagar, impostos sobre o rendimento e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento numa base a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para um período até doze meses após a data do balanço são passivos não correntes, sujeitos aos parágrafos 65 e 66.

63. Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, mesmo que:
- (a) o prazo original tenha sido por um período superior a doze meses;
 - e
 - (b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.
64. Se uma entidade esperar, e tiver a possibilidade de, refinar ou substituir ("roll over") uma obrigação durante pelo menos doze meses após a data do balanço segundo uma facilidade de empréstimo existente, ela classifica a obrigação como não corrente, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de um período mais curto. Contudo, quando refinar ou substituir ("roll over") a obrigação não depender do critério da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o potencial de refinanciamento não é considerado e a obrigação é classificada como corrente.
65. Quando uma entidade não cumprir um compromisso segundo um acordo de empréstimo de longo prazo até à data do balanço inclusive com o efeito de o passivo se tornar pagável à ordem, o passivo é classificado como corrente, mesmo que o mutuante tenha concordado, após a data do balanço e antes da autorização das demonstrações financeiras para emissão, em não exigir pagamento como consequência do incumprimento. O passivo é classificado como corrente porque, à data do balanço, a entidade não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.
66. Contudo, o passivo é classificado como não corrente se o mutuante tiver concordado, até à data do balanço, em proporcionar um período de graça a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade pode rectificar o incumprimento e durante o qual o mutuante não pode exigir o reembolso imediato.
67. Com respeito a empréstimos classificados como passivos correntes, se os acontecimentos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, esses acontecimentos qualificam-se para divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*:
- (a) refinanciamento numa base de longo prazo;
 - (b) rectificação de um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo;
 - e
 - (c) a recepção, da parte do mutuante, de um período de graça para rectificar um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

Informação a ser Apresentada na Face do Balanço

68. **Como mínimo, a face do balanço deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:**
- (a) **activos fixos tangíveis;**
 - (b) **propriedade de investimento;**
 - (c) **activos intangíveis;**
 - (d) **activos financeiros (excluindo quantias apresentadas segundo as alíneas (e), (h) e (i));**
 - (e) **investimentos contabilizados pelo uso do método da equivalência patrimonial (equity method);**
 - (f) **activos biológicos;**
 - (g) **inventários;**
 - (h) **contas a receber comerciais e outras;**
 - (i) **caixa e seus equivalentes;**

IAS 1

- (j) *contas a pagar comerciais e outras;*
 - (k) *provisões;*
 - (l) *passivos financeiros (excluindo quantias apresentadas segundo as alíneas (j) e (k));*
 - (m) *passivos e activos para imposto corrente, conforme definido na IAS 12 Impostos sobre o Rendimento;*
 - (n) *passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos, conforme definido na IAS 12;*
 - (o) *interesse minoritário, apresentado dentro do capital próprio;*
 - e
 - (p) *capital emitido e reservas atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe.*
69. ***Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade.***
70. ***Quando uma entidade apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do respectivo balanço, ela não deve classificar activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.***
71. Esta Norma não prescreve a ordem ou formato em que os itens devam ser apresentados. O parágrafo 68 proporciona simplesmente uma lista de itens que são de natureza ou função suficientemente diferentes para justificar a apresentação separada na face do balanço. Além disso:
- (a) as linhas de itens são incluídas quando a dimensão, natureza ou função de um item ou agregação de itens semelhantes for de tal forma que a apresentação separada seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade; e
 - (b) as descrições usadas e a ordenação dos itens ou agregação de itens semelhantes podem ser emendadas de acordo com a natureza da entidade e as suas transacções, para proporcionar informação que seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade. Por exemplo, um banco emendará as descrições acima referidas a fim de aplicar os requisitos mais específicos da IAS 30.
72. O juízo de valor sobre se outros itens deverão ser apresentados separadamente baseia-se numa avaliação do seguinte:
- (a) a natureza e liquidez dos activos;
 - (b) a função dos activos dentro da entidade;
 - e
 - (c) as quantias, natureza e tempestividade dos passivos.
73. O uso de diferentes bases de mensuração para diferentes classes de activos sugere que a sua natureza ou função difere e que, por isso, deverão ser apresentados como linhas de itens separadas. Por exemplo, diferentes classes de activos fixos tangíveis podem ser escrituradas pelo custo ou por quantias revalorizadas de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

Informação a ser Apresentada ou na Face do Balanço ou nas Notas

74. ***Uma entidade deve divulgar, ou na face do balanço ou nas notas, outras subclassificações das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.***
75. O pormenor proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das IFRSs e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. Os factores estabelecidos no parágrafo 72 também são usados para decidir a base da subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:
- (a) os itens do activo fixo tangível são desagregados em classes de acordo com a IAS 16;

- (b) as contas a receber são desagregadas em quantias a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pré-pagamentos e outras quantias;
 - (c) os inventários são subclassificados, de acordo com a IAS 2, *Inventários*, em classificações tais como mercadorias, fornecimentos de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados;
 - (d) as provisões são desagregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens;
- e
- (e) o capital próprio e as reservas são desagregados em várias classes, tais como capital pago, prémios de acções e reservas.

76. **Uma entidade deve divulgar o seguinte ou na face do balanço ou nas notas:**

(a) **para cada classe de capital em acções:**

- (i) **a quantidade de acções autorizadas;**
 - (ii) **a quantidade de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;**
 - (iii) **o valor ao par por acção, ou que as acções não têm valor ao par;**
 - (iv) **uma reconciliação da quantidade de acções em circulação no início e no fim do período;**
 - (v) **os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;**
 - (vi) **acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas;**
- e
- (vii) **acções reservadas para emissão segundo opções e contratos para a venda de acções, incluindo os termos e as quantias;**

e

(b) **uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.**

77. **Uma entidade sem capital em acções, tal como uma parceria ou trust, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 76(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de capital próprio e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de capital próprio.**

Demonstração dos Resultados

Resultados do Período

78. **Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma ou Interpretação o exija de outro modo.**
79. Normalmente, todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período são incluídos nos resultados. Tal inclui os efeitos de alterações nas estimativas contabilísticas. Contudo, podem existir circunstâncias em que determinados itens possam ser excluídos dos resultados líquidos do período corrente. A IAS 8 trata de duas dessas circunstâncias: a correcção de erros e o efeito de alterações nas políticas contabilísticas.

IAS 1

80. Outras Normas tratam de itens que podem corresponder às definições de rendimento ou de gasto contidas na *Estrutura Conceptual* mas que são normalmente excluídos dos resultados. Exemplos incluem excedentes de revalorização (ver IAS 16), determinados ganhos e perdas resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21) e ganhos ou perdas com a remensuração de activos financeiros disponíveis para venda (ver IAS 39).

Informação a ser Apresentada na Face da Demonstração dos Resultados

81. **Como mínimo, a face da demonstração dos resultados deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:**
- (a) **rédito;**
 - (b) **custos financeiros;**
 - (c) **participação nos resultados de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;**
 - (d) **ganho ou perda antes dos impostos reconhecido na alienação de activos ou liquidação de passivos atribuível a unidades operacionais em descontinuação;**
 - (e) **gasto de imposto;**
- e
- (f) **resultados.**
82. **Os itens que se seguem devem ser divulgados na face da demonstração dos resultados como imputações de resultados para o período:**
- (a) **resultados atribuíveis a interesse minoritário;**
- e
- (b) **resultados atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe.**
83. **Outras linhas de itens, títulos e subtotais devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados quando tal apresentação seja relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.**
84. Dado que os efeitos das várias actividades, transacções e outros acontecimentos de uma entidade diferem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho financeiro ajuda a compreender o desempenho financeiro alcançado e a fazer projecções de futuros resultados. Outras linhas de itens são incluídas na face da demonstração dos resultados, sendo as descrições usadas e a ordenação dos itens emendados quando tal seja necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. Os factores a serem considerados incluem a materialidade e a natureza e função dos componentes dos rendimentos e dos gastos. Por exemplo, um banco emendará as descrições para aplicar os requisitos mais específicos da IAS 30. Os itens dos rendimentos e dos gastos não são compensados a menos que sejam satisfeitos os critérios do parágrafo 32.
85. **Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, ou na face da demonstração dos resultados ou nas notas.**

Informação a ser Apresentada ou na Face da Demonstração dos Resultados ou nas Notas

86. **Quando os itens de rendimento e de gasto são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente.**
87. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de rendimento e de gasto incluem:
- (a) reduções dos inventários para o valor realizável líquido ou dos activos fixos tangíveis para a quantia recuperável, bem como reversões de tais reduções;
 - (b) reestruturações das actividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;

- (c) alienações de itens de activos fixos tangíveis;
- (d) alienações de investimentos;
- (e) unidades operacionais em descontinuação;
- (f) resolução de litígios;
- e
- (g) outras reversões de provisões.

88. **Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos usando uma classificação baseada ou na natureza dos gastos ou na sua função dentro da entidade, deles o que proporcionar informação fiável e mais relevante.**

89. As entidades são encorajadas a apresentar a análise do parágrafo 88 na face da demonstração dos resultados.

90. Os gastos são subclassificados a fim de destacar componentes do desempenho financeiro que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Esta análise é proporcionada numa de duas formas.

91. A primeira forma de análise é o método da natureza do gasto. Os gastos são agregados na demonstração dos resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, custos de transporte, benefícios dos empregados e custos de publicidade), não sendo novamente imputados entre as várias funções dentro da entidade. Este método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias imputações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de uma classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

Rédito		X
Outros rendimentos		X
Alterações nos inventários de produtos acabados e em curso	X	
Matérias-primas e consumíveis usados	X	
Custos dos benefícios dos empregados	X	
Gasto de depreciação e de amortização	X	
Outros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Lucro		X

92. A segunda forma de análise é o método da função do gasto ou do «custo de vendas», classificando os gastos de acordo com a sua função como parte do custo de vendas ou, por exemplo, dos custos de distribuição ou de actividades administrativas. Como mínimo, uma entidade divulga o custo de vendas segundo este método separadamente dos outros gastos. Este método pode proporcionar informação mais relevante aos utentes do que a classificação de gastos por natureza, mas a imputação de custos a funções pode exigir imputações arbitrárias e envolver ponderação considerável. Um exemplo de uma classificação que usa o método da função de gastos é a seguinte:

Rédito		X
Custo de vendas		(X)
Lucro bruto		X
Outros rendimentos		X
Custos de distribuição		(X)
Gastos administrativos		(X)
Outros gastos		(X)
Lucro		X

IAS 1

93. **As entidades que classifiquem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e os gastos com os benefícios dos empregados.**
94. A escolha entre o método da função do gasto e o método da natureza do gasto depende de factores históricos e sectoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação dos custos que podem variar, directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de entidades, esta Norma exige que a gerência seleccione a apresentação mais relevante e fiável. Porém, porque a informação sobre a natureza dos gastos é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função do gasto. No parágrafo 93, «benefícios dos empregados» tem o mesmo significado que na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.
95. **Uma entidade deve divulgar, ou na face da demonstração dos resultados ou na demonstração de alterações no capital próprio, ou nas notas, a quantia de dividendos reconhecida como distribuições aos detentores de capital próprio durante período, e a quantia relacionada por acção.**

Demonstração de Alterações no Capital Próprio

96. **Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no capital próprio mostrando na face da demonstração:**
- (a) **os resultados do período;**
 - (b) **cada item de rendimento e de gasto do período que, tal como exigido por outras Normas ou Interpretações, seja reconhecido directamente no capital próprio, e o total destes itens;**
 - (c) **rendimento e gasto total do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe e ao interesse minoritário;**
- e*
- (d) **para cada componente de capital próprio, os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas e as correcções de erros reconhecidas de acordo com a IAS 8.**
97. **Uma entidade deve também apresentar, ou na face da demonstração de alterações no capital próprio ou nas notas:**
- (a) **as quantias de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio, mostrando separadamente distribuições a detentores de capital próprio;**
 - (b) **o saldo de resultados retidos (ou seja, resultados acumulados) no início do período e à data do balanço, e as alterações durante o período;**
- e*
- (c) **uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada classe de capital próprio contribuído e cada reserva no início e no fim do período, divulgando separadamente cada alteração.**
98. As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como contribuições de capital, reacquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos) e dos custos de transacção directamente relacionados com tais transacções, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas actividades da entidade durante esse período (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou directamente como alterações no capital próprio).

99. Esta Norma exige que todos os itens de rendimento e de gasto reconhecidos num período sejam incluídos nos resultados a menos que outra Norma ou Interpretação o exija de outro modo. Outras Normas exigem que alguns ganhos e perdas (tais como aumentos e reduções na revalorização, determinadas diferenças cambiais, ganhos ou perdas com a remensuração de activos financeiros disponíveis para venda, e quantias relacionadas de impostos correntes e impostos diferidos) sejam reconhecidos directamente como alterações no capital próprio. Dado que é importante considerar todos os itens de rendimento e de gasto ao avaliar as alterações na posição financeira de uma entidade entre duas datas de balanços, esta Norma exige a apresentação de uma demonstração de alterações no capital próprio que saliente os rendimentos e os gastos totais de uma entidade, incluindo os que são directamente reconhecidos no capital próprio.
100. A IAS 8 exige ajustamentos retrospectivos para efectuar alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, excepto quando as disposições transitórias noutra Norma ou numa Interpretação o exijam de outra forma. A IAS 8 também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até ao ponto em que seja praticável. Os ajustamentos retrospectivos e as reexpressões retrospectivas são feitos no saldo dos resultados retidos, excepto quando uma Norma ou Interpretação exige ajustamentos retrospectivos de outro componente do capital próprio. O parágrafo 96(d) exige a divulgação na demonstração de alterações no capital próprio do ajustamento total para cada componente do capital próprio resultante, separadamente, de alterações nas políticas contabilísticas e de correcções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.
101. Os requisitos dos parágrafos 96 e 97 podem ser satisfeitos de variadas formas. Um exemplo é o formato colunar que reconcilia os saldos de abertura e de fecho de cada elemento do capital próprio. Uma alternativa é apresentar apenas os itens estabelecidos no parágrafo 96 na demonstração de alterações no capital próprio. Segundo esta abordagem, os itens descritos no parágrafo 97 são mostrados nas notas.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

102. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos utentes de demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A IAS 7 *Demonstração dos Fluxos de Caixa* estabelece requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Notas

Estrutura

103. ***As notas devem:***
- (a) ***apresentar informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas usadas de acordo com os parágrafos 108-115;***
 - (b) ***divulgar a informação exigida pelas IFRSs que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa;***
- e*
- (c) ***proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma compreensão de qualquer uma delas.***
104. ***As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa deve ter uma referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.***
105. As notas são normalmente apresentadas pela seguinte ordem, o que ajuda os utentes a compreender as demonstrações financeiras e a compará-las com demonstrações financeiras de outras entidades:
- (a) uma declaração de conformidade com as IFRSs (ver parágrafo 14);
 - (b) um resumo das políticas contabilísticas significativas aplicadas (ver parágrafo 108);

IAS 1

- (c) informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;
- e
- (d) outras divulgações, incluindo:
- (i) passivos contingentes (ver IAS 37) e compromissos contratuais não reconhecidos;
- e
- (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objectivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver IAS 32).
106. Nalgumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável variar a ordenação de itens específicos nas notas. Por exemplo, a informação sobre alterações no justo valor reconhecidas nos resultados podem ser combinadas com informação sobre maturidades de instrumentos financeiros, embora as primeiras divulgações se relacionem com a demonstração dos resultados e as últimas se relacionem com o balanço. Contudo, até ao ponto em que seja praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.
107. As notas que proporcionam informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contabilísticas específicas podem ser apresentadas como um componente separado das demonstrações financeiras.

Divulgação de Políticas Contabilísticas

108. **Uma entidade deve divulgar no resumo de políticas contabilísticas significativas:**

(a) **a base (ou bases) de mensuração usada(s) na preparação das demonstrações financeiras;**

e

(b) **as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.**

109. É importante que os utentes estejam informados sobre a base ou bases de mensuração usada(s) nas demonstrações financeiras (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, justo valor ou quantia recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações financeiras são preparadas afecta significativamente a análise dos utentes. Quando mais de uma base de mensuração for usada nas demonstrações financeiras, por exemplo, quando determinadas classes de activos são revalorizadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de activos e de passivos à qual cada base de mensuração seja aplicada.
110. Ao decidir se uma determinada política contabilística deve ou não ser divulgada, a gerência considera se a divulgação ajudará os utentes a compreender de que forma as transacções, outros acontecimentos e condições estão reflectidos no desempenho financeiro e na posição financeira relatados. A divulgação de determinadas políticas contabilísticas é especialmente útil para os utentes quando essas políticas são seleccionadas de entre alternativas permitidas em Normas e Interpretações. Um exemplo é a divulgação do facto de um empreendedor reconhecer ou não o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*). Algumas Normas exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contabilísticas, incluindo escolhas feitas pela gerência entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a IAS 16 exige a divulgação das bases de mensuração usadas para classes do activo fixo tangível. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* exige que se divulgue se os custos de empréstimos são reconhecidos imediatamente como um gasto ou se são capitalizados como parte do custo de activos que se qualificam.
111. Cada entidade considera a natureza das suas operações e as políticas que os utentes das suas demonstrações financeiras esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que uma entidade sujeita a impostos sobre o rendimento divulgue as suas políticas contabilísticas para impostos sobre o rendimento, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e activos por impostos diferidos. Quando uma entidade tem operações estrangeiras ou transacções significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contabilísticas para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando tiverem ocorrido concentrações de actividades empresariais, são divulgadas as políticas usadas para a mensuração do goodwill e do interesse minoritário.

112. Uma política contabilística pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade mesmo que as quantias de períodos anteriores e correntes não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contabilística significativa que não seja especificamente exigida pelas IFRSs, mas que seja seleccionada e aplicada de acordo com a IAS 8.
113. **Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas (ver parágrafo 116), que a gerência fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade que têm o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.**
114. No processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade, a gerência faz vários juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas, que podem afectar significativamente as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a gerência faz juízos de valor ao determinar:
- (a) se os activos financeiros são investimentos detidos até a maturidade;
 - (b) quando é que substancialmente todos os riscos e vantagens significativos da propriedade de activos financeiros e de activos locados são transferidos para outras entidades;
 - (c) se, em substância, determinadas vendas de bens são acordos financeiros e portanto não dão origem a réditos;
 - e
 - (d) se a substância da relação entre a entidade e uma entidade de finalidade especial indica que a entidade de finalidade especial é controlada pela entidade.
115. Algumas divulgações feitas de acordo com o parágrafo 113 são exigidas por outras Normas. Por exemplo, a IAS 27 exige que uma entidade divulgue as razões pelas quais o interesse de propriedade da entidade não constitui controlo, relativamente a uma investida que não seja subsidiária embora mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja propriedade, directa ou indirectamente, de subsidiárias. A IAS 40 exige a divulgação dos critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo dono e da propriedade detida para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, quando a classificação da propriedade é difícil.

Principais Fontes da Incerteza das Estimativas

116. **Uma entidade deve divulgar nas notas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras principais fontes da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o próximo ano financeiro. Com respeito a esses activos e passivos, as notas devem incluir pormenores do seguinte:**
- (a) **a sua natureza;**
 - e
 - (b) **a sua quantia escriturada à data do balanço.**
117. Determinar as quantias escrituradas de alguns activos e passivos exige a estimativa dos efeitos de acontecimentos futuros incertos nesses activos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados usados para mensurar os seguintes activos e passivos, são necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar a quantia recuperável de classes do activo fixo tangível, o efeito da obsolescência tecnológica nos inventários, provisões sujeitas ao futuro resultado do litígio em curso e passivos de benefícios dos empregados de longo prazo tais como obrigações de pensões. Estas estimativas implicam pressupostos sobre itens como o ajustamento do risco aos fluxos de caixa ou as taxas de desconto usadas, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afectem outros custos.

IAS 1

118. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o parágrafo 116 relacionam-se com as estimativas que exigem os juízos de valor mais difíceis, subjectivos ou complexos da gerência. Uma vez que o número de variáveis e pressupostos que afectam a possível futura resolução das incertezas aumenta, esses juízos de valor tornam-se mais subjectivos e complexos, e o potencial para um consequente ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos aumenta normalmente em conformidade.
119. As divulgações descritas no parágrafo 116 não são exigidas para activos e passivos que tenham um risco significativo de que as suas quantias escrituradas se possam alterar materialmente no próximo ano financeiro se, à data do balanço, forem mensurados pelo justo valor com base em preços de mercado recentemente observados (os justos valores podem alterar-se materialmente no próximo ano financeiro, mas essas alterações não iriam surgir de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas à data do balanço).
120. As divulgações descritas no parágrafo 116 são apresentadas de uma forma que ajuda os utentes de demonstrações financeiras a compreender os juízos de valor que a gerência faz acerca do futuro e sobre outras principais fontes da incerteza das estimativas. A natureza e extensão da informação proporcionada variam de acordo com a natureza do pressuposto e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação são:
- (a) a natureza do pressuposto ou outra incerteza das estimativas;
 - (b) a sensibilidade de quantias escrituradas aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
 - (c) a resolução esperada de uma incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo ano financeiro com respeito às quantias escrituradas dos activos e passivos afectados;
- e
- (d) uma explicação de alterações feitas a pressupostos anteriores respeitantes a esses activos e passivos, se a incerteza continuar por resolver.
121. Não é necessário divulgar previsões ou informações sobre orçamentos ao fazer as divulgações descritas no parágrafo 116.
122. Quando for impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um principal pressuposto ou de outra principal fonte da incerteza das estimativas à data do balanço, a entidade divulga que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os resultados durante o próximo ano financeiro que sejam diferentes dos pressupostos possam exigir um ajustamento material na quantia escriturada do activo ou passivo afectado. Em todos os casos, a entidade divulga a natureza e a quantia escriturada do activo ou passivo específico (ou classe de activos ou passivos) afectado pelo pressuposto.
123. As divulgações descritas no parágrafo 113 de juízos de valor específicos feitos pela gerência no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no parágrafo 116.
124. A divulgação de alguns dos principais pressupostos que de outra forma seriam exigidos de acordo com o parágrafo 116 é exigida por outras Normas. Por exemplo, a IAS 37 exige a divulgação, em circunstâncias especificadas, de pressupostos importantes respeitantes a futuros acontecimentos que afectem classes de provisões. A IAS 32 exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de justos valores de activos financeiros e de passivos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor. A IAS 16 exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de justos valores de itens revalorizados do activo fixo tangível.

Outras Divulgações

IAS 1

125. *Uma entidade deve divulgar nas notas:*

(a) *a quantia de dividendos proposta ou declarada antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão mas não reconhecida como distribuição aos detentores de capital próprio durante o período, e a quantia relacionada por acção;*

e

(b) *a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.*

126. *Uma entidade deve divulgar o seguinte, se não for divulgado noutro local em informação publicada com as demonstrações financeiras:*

(a) *o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registo e o endereço da sede registada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registada);*

(b) *a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais actividades;*

e

(c) *o nome da empresa-mãe e a última empresa-mãe do grupo.*

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 1 (REVISTA EM 1997)

128. Esta Norma substitui a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* revista em 1997.

IAS 1

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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 Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e respectivas Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003:

- (a) as referências a «resultados líquidos» são emendadas para «resultados»;
- (b) as referências às «notas às demonstrações financeiras» são emendadas para «notas»;

e

- (c) as referências a «capital próprio» são emendadas para «capital próprio contribuído».

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A3. Os parágrafos 69 e 70 da IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* são eliminados.

A4. Na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, o parágrafo 23 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

23. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de benefícios de empregados de curto prazo, outras Normas podem exigir divulgações. Por exemplo, a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* exige divulgações acerca de benefícios dos empregados para o pessoal chave da gerência. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* exige a divulgação de gastos com os benefícios dos empregados.

A5. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A6. A IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 5 passa a ter a seguinte redacção:

5. A IAS 1 define um conjunto completo de demonstrações financeiras como incluindo os componentes seguintes:

- (a) um balanço;
- (b) uma demonstração dos resultados;
- (c) uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou:
 - (i) todas as alterações no capital próprio; ou
 - (ii) as alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;
- (d) uma demonstração de fluxos de caixa;

e

- (e) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

O parágrafo 12 passa a ter a seguinte redacção:

12. A IAS 1 proporciona orientação sobre a estrutura das demonstrações financeiras. O Guia de Implementação da IAS 1 ilustra as formas em que o balanço, a demonstração dos resultados e a demonstração de alterações no capital próprio podem ser apresentados.

O parágrafo 13 passa a ter a seguinte redacção:

13. A IAS 1 exige a apresentação de uma demonstração de alterações no capital próprio como componente separado das demonstrações financeiras de uma entidade, e permite a apresentação de informação sobre alterações no capital próprio resultantes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (incluindo distribuições a detentores de capital próprio) ou na face da demonstração ou nas notas. Uma entidade segue o mesmo formato na demonstração de alterações no capital próprio intercalar que seguiu na demonstração anual mais recente.

A7. Os parágrafos 39 e 40 da IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação* passam a ter a seguinte redacção:

39. As divulgações exigidas pelos parágrafos 27-37, excepto a divulgação da quantia do ganho ou perda antes dos impostos reconhecida com a alienação de activos ou a liquidação de passivos atribuível à unidade operacional em descontinuação de acordo com o parágrafo 31(a), podem ser apresentadas ou nas notas ou na face do balanço, na demonstração dos resultados ou na demonstração de alterações no capital próprio.
40. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* exige que o ganho ou a perda antes dos impostos reconhecido com a alienação de activos ou a liquidação de passivos atribuível a unidades operacionais em descontinuação seja apresentado na face da demonstração dos resultados. As divulgações exigidas pelos parágrafos 27(f) e (g) são incentivadas a ser apresentadas na face da demonstração dos resultados e na demonstração dos fluxos de caixa, respectivamente.

A8. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A9. A IAS 41 *Agricultura* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 39 é eliminado.

O parágrafo 53 passa a ter a seguinte redacção:

53. A actividade agrícola é muitas vezes exposta a riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se ocorrer um acontecimento que dê origem a um item material de rendimento ou de gasto, a natureza e a quantia desse item são divulgadas de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Exemplos de um tal acontecimento incluem o surto de uma doença virulenta, uma inundação, uma seca ou geada grave e uma praga de insectos.

A10. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A11. Na SIC-32 *Activos Intangíveis – Custos com Web Sites*, o parágrafo 5 passa a ter a seguinte redacção:

5. Esta Interpretação não se aplica ao dispêndio com a aquisição, desenvolvimento e funcionamento de hardware (p. ex., servidores Web, servidores de teste, servidores de produção e ligações à Internet) de um Web site. Tal dispêndio é contabilizado segundo a IAS 16. Além disso, quando uma entidade incorre em dispêndios com um fornecedor de serviços da Internet que realiza a hospedagem do Web site da mesma, o dispêndio é reconhecido como um gasto segundo o parágrafo 78 da IAS 1 e a *Estrutura Conceptual* quando os serviços são recebidos.

IAS 2

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 2

Inventários

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Definições	6-8
Mensuração de Inventários	9-33
Custo dos Inventários	10-22
Custos de Compra	11
Custos de Conversão	12-14
Outros Custos	15-18
Custos de Inventários de um Prestador de Serviços	19
Custo do Produto Agrícola Colhido proveniente de Activos Biológicos	20
Técnicas para a Mensuração do Custo	21-22
Fórmulas de Custeio	23-27
Valor Realizável Líquido	28-33
Reconhecimento como um gasto	34-35
Divulgação	36-39
Data de eficácia	40
Retirada de outras tomadas de posição	41-42

Esta Norma revista substitui a IAS 2 (revista em 1993) *Inventários* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um assunto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser transportada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

ÂMBITO

2. ***Esta Norma aplica-se a todos os inventários, com a excepção do seguinte:***

- (a) ***produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços directamente relacionados (ver IAS 11 Contratos de Construção);***

- (b) *instrumentos financeiros;*
- e*
- (c) *activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e o produto agrícola na altura da colheita (ver IAS 41 Agricultura).*
3. *Esta Norma não se aplica à mensuração dos inventários detidos por:*
- (a) *produtores de produtos agrícolas e florestais, do produto agrícola após a colheita e de minerais e produtos minerais até ao ponto em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesses sectores. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.*
- (b) *corretores/negociantes de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de venda. Quando tais inventários são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.*
4. Os inventários referidos no parágrafo 3 alínea (a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato forward ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado activo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários apenas são excluídos dos requisitos de mensuração desta Norma.
5. Os corretores/negociantes são aqueles que compram ou vendem mercadorias para outros ou por sua própria conta. Os inventários referidos no parágrafo 3 alínea (b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de vender no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/negociantes. Quando estes inventários são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

DEFINIÇÕES

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

Os inventários são activos:

(a) *detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;*

(b) *no processo de produção para tal venda;*

ou

(c) *na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.*

O valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

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

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da actividade empresarial. O justo valor reflecte a quantia pela qual o mesmo inventário podia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico de uma entidade, ao passo que o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos os custos de vender.

IAS 2

8. Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados produzidos ou trabalhos a serem produzidos pela entidade e incluem materiais e bens de consumo aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o respectivo rédito (ver IAS 18 *Rédito*).

MENSURAÇÃO DE INVENTÁRIOS

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

Custo dos Inventários

10. ***O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.***

Custos de Compra

11. Os custos de compra dos inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os posteriormente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Custos de Conversão

12. Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção, tais como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta.
13. A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.
14. Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso quando, por exemplo, são produzidos produtos conjuntamente ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não são separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis seja no acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando for este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros Custos

15. Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam da produção ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

16. Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:
- (a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;
 - (b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
 - (c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais;
- e
- (d) custos de vender.
17. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.
18. Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contém efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de Inventários de um Prestador de Serviços

19. Até ao ponto em que os prestadores de serviços tenham inventários, eles mensuram-nos pelos custos da sua produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal directamente envolvido na prestação do serviço, incluindo o pessoal de supervisão, e os gastos gerais atribuíveis. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços debitados pelos prestadores de serviços.

Custo do Produto Agrícola Colhido proveniente de Activos Biológicos

20. Segundo a IAS 41 *Agricultura*, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma.

Técnicas para a Mensuração do Custo

21. As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes são regularmente revistos e, se necessário, revistos à luz das condições correntes.
22. O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado abaixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Fórmulas de Custeio

23. **O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.**

IAS 2

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados do inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários pode ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.
25. **O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 23, deve ser atribuído pelo uso da fórmula 'primeira entrada, primeira saída' (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.**
26. Por exemplo, os inventários usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respectivas normas fiscais) não é suficiente, por si só, para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.
27. A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor Realizável Líquido

28. O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.
29. Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado sector ou segmento geográfico. Normalmente, os prestadores de serviços acumulam custos com respeito a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda separado. Por isso, cada um destes serviços é tratado como um item separado.
30. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos directamente relacionadas com acontecimentos que ocorram após o fim do período, até ao ponto em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.
31. As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de venda firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventário detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.
32. Os materiais e outros bens de consumo detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitui uma indicação de que o custo dos produtos acabados excede o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (written down) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

33. Em cada período subsequente, é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam na redução dos inventários abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução é revertida (i.e. a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventário que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

RECONHECIMENTO COMO UM GASTO

34. **Quando os inventários são vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer redução dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão de qualquer redução de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto do período em que a reversão ocorra.**
35. Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

DIVULGAÇÃO

36. **As demonstrações financeiras devem divulgar:**
- (a) **as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;**
 - (b) **a total quantia escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;**
 - (c) **a quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;**
 - (d) **a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;**
 - (e) **a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34;**
 - (f) **a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34;**
 - (g) **as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 34;**
- e*
- (h) **a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.**
37. A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em curso.
38. A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo das vendas, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.

IAS 2

39. Algumas entidades adoptam um formato para os resultados que resulta na divulgação de quantias que não seja o custo de inventários reconhecido como um gasto durante o período. De acordo com este formato, uma entidade apresenta uma análise dos gastos usando uma classificação baseada na natureza dos gastos. Neste caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como um gasto relativamente a matérias-primas e consumíveis, custos de mão-de-obra e outros custos juntamente com a quantia da alteração líquida nos inventários do período.

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

41. Esta Norma substitui a IAS 2 *Inventários* (revista em 1993).
42. Esta Norma substitui a SIC-1 *Consistência — Fórmulas de Custeio Diferentes para Inventários*.
-

APÊNDICE

IAS 2

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

A1. Na IAS 14 *Relato por Segmentos*, o parágrafo 22 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

22. Outras Normas contêm alguma orientação relativa à imputação de custos. Por exemplo, os parágrafos 11-20 da IAS 2 *Inventários* (tal como revista em 2003) proporcionam orientação sobre a atribuição e imputação de custos aos inventários e os parágrafos 16-21 da IAS 11 *Contratos de Construção* proporcionam orientação sobre a atribuição e imputação de custos aos contratos. Essa orientação pode ser útil na atribuição ou imputação de custos aos segmentos.

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A3. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

IAS 8

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 8

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1-2
Âmbito	3-4
Definições	5-6
Políticas contabilísticas	7-31
Seleção e Aplicação de Políticas Contabilísticas	7-12
Consistência de Políticas Contabilísticas	13
Alterações nas Políticas Contabilísticas	14-31
Aplicar Alterações nas Políticas Contabilísticas	19-27
Aplicação retrospectiva	22
Limitações à aplicação retrospectiva	23-27
Divulgação	28-31
Alterações nas estimativas contabilísticas	32-40
Divulgação	39-40
Erros	41-49
Limitações à Reexpressão Retrospectiva	43-48
Divulgação de Erros de Períodos Anteriores	49
Impraticabilidade com respeito à Aplicação Retrospectiva e à Reexpressão Retrospectiva	50-53
Data de eficácia	54
Retirada de outras tomadas de posição	55-56

Esta Norma revista substitui a IAS 8 *Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é prescrever os critérios para a selecção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correcção de erros. A Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo e com as demonstrações financeiras de outras entidades.
2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, excepto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

ÂMBITO

IAS 8

3. *Esta Norma deve ser aplicada na selecção e aplicação de políticas contabilísticas, e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, de alterações nas estimativas contabilísticas e de correcções de erros de períodos anteriores.*
4. Os efeitos fiscais de correcções de erros de períodos anteriores e de ajustamentos retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a IAS 12, *Impostos sobre o Rendimento*.

DEFINIÇÕES

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

Políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.

Uma alteração na estimativa contabilística é um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou a quantia do consumo periódico de um activo, que resulta da avaliação do presente estado dos, e obrigações e benefícios futuros esperados associados aos, activos e passivos. As alterações nas estimativas contabilísticas resultam de nova informação ou novos desenvolvimentos e, em conformidade, não são correcções de erros.

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) são Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:

(a) *Normas Internacionais de Relato Financeiro;*

(b) *Normas Internacionais de Contabilidade;*

e

(c) *Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).*

Material - As omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou declaração incorrecta ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

Erros de períodos anteriores são omissões, e declarações incorrectas, nas demonstrações financeiras da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorrecto, de informação fiável que:

(a) *estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão;*

e

(b) *poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.*

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

IAS 8

Aplicação retrospectiva é a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reexpressão retrospectiva é a correcção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Impraticável - A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o pode aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente uma alteração numa política contabilística ou fazer uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro se:

- (a) *os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;*
- (b) *a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da gerência nesse período;*

ou

- (c) *a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre essas estimativas que:*

- (i) *proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas;*

e

- (ii) *teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão*

de outra informação.

Aplicação prospectiva de uma alteração numa política contabilística e do reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, são:

- (a) *a aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada;*

e

- (b) *o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração.*

6. Avaliar se uma omissão ou declaração incorrecta poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 que «presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência». Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS

Seleção e Aplicação de Políticas Contabilísticas

7. *Quando uma Norma ou Interpretação se aplicar especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da Norma ou Interpretação e tendo em consideração qualquer Guia de Implementação relevante emitido pelo IASB para a Norma ou Interpretação em questão.*

8. As IFRSs estabelecem políticas contabilísticas que o IASB concluiu resultarem em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transacções, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado fazer, ou deixar por corrigir, afastamentos imateriais das IFRSs para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.
9. O Guia de Implementação para Normas emitido pelo IASB não faz parte dessas Normas e, por isso, não contém requisitos para demonstrações financeiras.
10. ***Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência fará juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:***
- (a) *relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes;*
 - e*
 - (b) *fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:*
 - (i) *representem fielmente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;*
 - (ii) *reflectam a substância económica de transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;*
 - (iii) *sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;*
 - (iv) *sejam prudentes;*
 - e*
 - (v) *sejam completas em todos os aspectos materiais.*
11. ***Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 10, a gerência deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem descendente:***
- (a) *os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados;*
 - e*
 - (b) *as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.*
12. ***Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 10, a gerência pode também considerar as mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas de contabilidade, outra literatura contabilística e práticas aceites do sector, até ao ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 11.***

Consistência de Políticas Contabilísticas

13. ***Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Interpretação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Interpretação exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.***

IAS 8

Alterações nas Políticas Contabilísticas

14. **Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:**
- (a) **for exigida por uma Norma ou Interpretação;**
- ou**
- (b) **resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.**
15. Os utentes das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período e de um período para o outro, a menos que uma alteração numa política contabilística esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 14.
16. **O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:**
- (a) **a aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente;**
- e**
- (b) **a aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.**
17. **A aplicação inicial de uma política para revalorizar activos em conformidade com a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis ou a IAS 38 Activos Intangíveis é uma alteração numa política contabilística a ser tratada como uma revalorização de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, e não de acordo com esta Norma.**
18. Os parágrafos 19-31 não se aplicam à alteração na política contabilística descrita no parágrafo 17.
- Aplicar Alterações nas Políticas Contabilísticas
19. **Sujeito ao parágrafo 23:**
- (a) **uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma ou Interpretação;**
- e**
- (b) **quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.**
20. Para a finalidade desta Norma, a aplicação antecipada de uma Norma ou Interpretação não é uma alteração voluntária na política contabilística.
21. Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência poderá, de acordo com o parágrafo 12, aplicar uma política contabilística das mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas contabilísticas. Se, no seguimento de uma emenda de tal tomada de posição, a entidade optar por alterar uma política contabilística, essa alteração é contabilizada e divulgada como alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação retrospectiva

22. *Sujeito ao parágrafo 23, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com os parágrafos 19(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada.*

Limitações à aplicação retrospectiva

23. *Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos parágrafos 19(a) ou (b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.*
24. *Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período da alteração numa política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de activos e passivos como no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado desse período.*
25. *Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.*
26. Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nas quantias dos balanços de abertura e de fecho desse período. A quantia do ajustamento resultante relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita para o saldo de abertura de cada componente de capital próprio afectado do período anterior mais antigo apresentado. Normalmente, o ajustamento é feito nos resultados retidos. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutra componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma Norma ou Interpretação). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.
27. Quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 25, aplica a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento cumulativo nos activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a política prospectivamente a qualquer período anterior. Os parágrafos 50-53 proporcionam orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgação

28. *Quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, pudesse ter tais efeitos nesse período mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:*
- (a) *o título da Norma ou Interpretação;*
 - (b) *quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as disposições transitórias;*
 - (c) *a natureza da alteração na política contabilística;*
 - (d) *quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;*

IAS 8

- (e) *quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter um efeito em futuros períodos;*
- (f) *para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:*
 - (i) *para cada linha de item afectada da demonstração financeira;*
 - e*
 - (ii) *se a IAS 33 Resultados por Acção se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*
- (g) *a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável;*
- e*
- (h) *se a aplicação retrospectiva exigida pelos parágrafos 19(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.*

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

29. *Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, possa ter tais efeitos nesse período mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:*
- (a) *a natureza da alteração na política contabilística;*
 - (b) *as razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;*
 - (c) *para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:*
 - (i) *para cada linha de item afectada da demonstração financeira;*
 - e*
 - (ii) *se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*
 - (d) *a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável;*
 - e*
 - (e) *se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.*

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

30. **Quando uma entidade não tiver aplicado uma nova Norma ou Interpretação que tenha sido emitida mas que ainda não esteja em vigor, a entidade deve divulgar:**

(a) *esse facto;*

e

(b) **informação conhecida ou razoavelmente calculável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova Norma ou Interpretação irá ter nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial.**

31. Ao cumprir o parágrafo 30, uma entidade considera a divulgação:

(a) do título da nova Norma ou Interpretação;

(b) da natureza da alteração ou alterações iminentes na política contabilística;

(c) da data até à qual se exige a aplicação da Norma ou Interpretação;

(d) da data na qual ela planeia aplicar inicialmente a Norma ou Interpretação;

e

(e) ou:

(i) de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial da Norma ou Interpretação tenha nas demonstrações financeiras da entidade;

ou

(ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente calculável, de uma declaração para esse efeito.

ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS

32. Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível e fiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

(a) dívidas incobráveis;

(b) obsolescência dos inventários;

(c) justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros;

(d) a vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados em, activos depreciáveis;

e

(e) obrigações respeitantes a garantias.

33. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras, não fazendo diminuir a sua fiabilidade.

IAS 8

34. Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correcção de um erro.
35. Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.
36. **O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 37, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados de:**
- (a) *o período da alteração, se a alteração afectar apenas esse período;*
- ou
- (b) *o período da alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambos.*
37. **Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos e passivos, ou se relaciona com um item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, activo ou passivo relacionado no período da alteração.**
38. O reconhecimento prospectivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transacções, outros acontecimentos e condições a partir da data da alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afectar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afecta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados em, um activo depreciable afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do activo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses futuros períodos.

Divulgação

39. **Uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em futuros períodos, excepto no que respeita à divulgação do efeito em futuros períodos quando for impraticável calcular esse efeito.**
40. **Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.**

ERROS

41. Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as IFRSs se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes não são descobertos até um período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 42-47).

42. *Sujeito ao parágrafo 43, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta por:*
- (a) *reexpressão das quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro;*
- ou*
- (b) *se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressão dos saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio para o período anterior mais antigo apresentado.*

Limitações à Reexpressão Retrospectiva

43. *Um erro de período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro.*
44. *Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).*
45. *Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.*
46. A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto for praticável.
47. Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 45, reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpressão cumulativa de activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 50-53 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.
48. As correcções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas pela sua natureza são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é a correcção de um erro.

Divulgação de Erros de Períodos Anteriores

49. *Ao aplicar o parágrafo 42, uma entidade deve divulgar o seguinte:*
- (a) *a natureza do erro de um período anterior;*
 - (b) *para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correcção:*
 - (i) *para cada linha de item afectada da demonstração financeira;*
- e*
- (ii) *se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*

IAS 8

(c) *a quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado;*

e

(d) *se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.*

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

IMPRATICABILIDADE COM RESPEITO À APLICAÇÃO RETROSPECTIVA E À REEXPRESSION RETROSPECTIVA

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de uma forma que permita ou a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 51–53, a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.
51. É frequentemente necessário fazer estimativas da aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transacções, outros acontecimentos ou condições. A estimativa é inerentemente subjectiva, e as estimativas podem ser desenvolvidas após a data do balanço. O desenvolvimento de estimativas é potencialmente mais difícil quando se aplica retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde que ocorreu a transacção, outro acontecimento ou condição afectado. Contudo, o objectivo das estimativas relacionadas com períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, que a estimativa reflecta as circunstâncias que existiam quando a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu.
52. Por isso, aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:
- (a) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu;
- e*
- (b) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão

de outra informação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa do justo valor não baseada num preço observável ou em contributos observáveis), é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigisse que se fizesse uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística ou corrigir o erro de um período anterior retrospectivamente.

53. Não deve ser usada percepção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para, um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da gerência num período anterior ou ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior na mensuração de activos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, ela não altera a respectiva base de mensuração para esse período se a gerência tiver decidido mais tarde não os deter até à maturidade. Além disso, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, ela ignora informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave durante o período seguinte que se tornou disponível depois de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou correcção fiável da informação comparativa.

DATA DE EFICÁCIA

IAS 8

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

55. Esta Norma substitui a IAS 8 *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*, revista em 1993.
56. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-2 *Consistência – Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos*;
 - e
 - (b) SIC-18 *Consistência – Métodos Alternativos*.
-

IAS 8

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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 Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A IAS 7 *Demonstrações de Fluxos de Caixa* é emendada da seguinte forma:

Os parágrafos 29 e 30 sobre itens extraordinários são eliminados.

A2. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 62(b) passa a ter a seguinte redacção:

- (b) um ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos resultantes ou de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correcção de um erro (ver IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*).

O parágrafo 80(h) passa a ter a seguinte redacção:

- (h) a quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a IAS 8, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

Os parágrafos 81(b) e 83 são eliminados.

A3. A IAS 14 *Relato por Segmentos* é emendada da seguinte forma.

A definição de políticas contabilísticas no parágrafo 8 passa a ter a seguinte redacção:

Políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.

O parágrafo 60 passa a ter a seguinte redacção:

60. A IAS 1 exige que quando os itens de rendimento e de gasto forem materiais, a sua natureza e quantia devam ser divulgadas separadamente. A IAS 1 oferece diversos exemplos, incluindo reduções de inventários e de activos fixos tangíveis, provisões para reestruturações, alienações de activos fixos tangíveis e investimentos de longo prazo, unidades operacionais em descontinuação, resolução de litígios e reversões de provisões. O parágrafo 59 não se destina a alterar a classificação de qualquer desses itens nem a alterar a mensuração de tais itens. A divulgação encorajada por esse parágrafo, contudo, altera o nível a que a importância desses itens é avaliada para finalidades de divulgação desde o nível da entidade ao nível do segmento.

Os parágrafos 77 e 78 passam a ter a seguinte redacção:

77. As alterações nas políticas contabilísticas aplicadas pela entidade são tratadas na IAS 8. A IAS 8 exige que as alterações na política contabilística só devem ser feitas se exigidas por uma Norma ou Interpretação, ou se a alteração resultar em informação fiável e mais relevante sobre transacções, outros acontecimentos ou condições nas demonstrações financeiras da entidade.

78. As alterações nas políticas contabilísticas aplicadas ao nível da entidade que afectam a informação por segmentos são tratadas de acordo com a IAS 8. A menos que uma nova Norma ou Interpretação especifique de forma diferente, a IAS 8 exige que:

- (a) uma alteração na política contabilística seja aplicada retrospectivamente e a informação de um período anterior seja reexpressa a menos que seja impraticável determinar quer o efeito cumulativo quer os efeitos específicos de um período da alteração;

- (b) se a aplicação retrospectiva não for praticável para todos os períodos apresentados, a nova política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente a partir da data mais antiga praticável;
- e
- (c) se for impraticável determinar o efeito cumulativo da aplicação da nova política contabilística no início do período corrente, a política deve ser aplicada prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

As seguintes alterações são feitas para remover referências a itens extraordinários:

- (a) no parágrafo 16, na definição de rédito do segmento, a alínea (a) é eliminada.
- (b) no parágrafo 16, na definição de gasto do segmento, a alínea (a) é eliminada.

A4. A IAS 19 *Benefícios dos Empregados* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 131 passa a ter a seguinte redacção:

131. Embora esta Norma não exija divulgações específicas acerca de outros benefícios dos empregados de longo prazo, outras Normas podem exigir divulgações, por exemplo, quando o gasto resultante desses benefícios for material e dessa forma exigisse divulgação de acordo com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*. Quando exigido pela IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas*, uma entidade divulga informação acerca de outros benefícios dos empregados de longo prazo para o pessoal chave da gerência.

O parágrafo 142 passa a ter a seguinte redacção:

142. Conforme exigido pela IAS 1, uma entidade divulga a natureza e a quantia de um gasto se for material. Os benefícios de cessação de emprego podem resultar num gasto que exija divulgação para cumprir este requisito.

O parágrafo 160 passa a ter a seguinte redacção:

160. A IAS 8 é aplicada quando uma entidade altera as suas políticas contabilísticas para reflectir as alterações especificadas nos parágrafos 159 e 159A. Ao aplicar essas alterações retrospectivamente, conforme exigido pela IAS 8, a entidade trata essas alterações como se tivessem sido aplicadas ao mesmo tempo que o resto desta Norma.

A5. Na IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, os parágrafos 20-22 passam a ter a seguinte redacção:

20. ***Um subsídio do governo que se torne recebível como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro custo relacionado deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.***
21. Em algumas circunstâncias, um subsídio do governo pode ser concedido para a finalidade de dar suporte financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para levar a cabo dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser limitados a uma entidade individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem garantir o reconhecimento de um subsídio como rendimento no período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.
22. Um subsídio do governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento no período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

A6. Na IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*, o parágrafo 100 é eliminado.

IAS 8

A7. Na IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*, o parágrafo 30 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

30. ***Quando a adopção desta Norma constituir uma alteração na política contabilística, uma entidade é encorajada a ajustar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. Como alternativa, as entidades devem capitalizar apenas os custos de empréstimos obtidos incorridos após a data de eficácia da Norma que correspondam aos critérios de capitalização.***

A8. A IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* é emendada da seguinte forma.

O parágrafo 17 passa a ter a seguinte redacção:

17. Exemplos dos tipos de divulgação exigidos pelo parágrafo 16 são apresentados adiante. As Normas e Interpretações individuais proporcionam orientação sobre a divulgação de muitos destes itens:
- (a) a redução dos inventários para o valor realizável líquido e a reversão de tal redução;
 - (b) o reconhecimento de uma perda resultante da imparidade de activos fixos tangíveis, activos intangíveis ou outros activos, e a reversão de tal perda por imparidade;
 - (c) a reversão de qualquer provisão para os custos de reestruturação;
 - (d) aquisições e alienações de itens do activo fixo tangível;
 - (e) compromissos para aquisição de activos fixos tangíveis;
 - (f) resolução de litígios;
 - (g) correcções de erros de períodos anteriores;
 - (h) [eliminado];
 - (i) qualquer incumprimento de empréstimo ou violação de um acordo de empréstimo que não tenha sido remediado até à data do balanço;
- e
- (j) transacções de partes relacionadas.

Os parágrafos 24, 25 e 27 passam a ter a seguinte redacção:

24. A IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* e a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* definem um item como material se a sua omissão ou demonstração incorrecta pudesse influenciar as decisões económicas dos utentes das demonstrações financeiras. A IAS 1 exige a divulgação separada de itens materiais, incluindo (por exemplo) unidades operacionais em descontinuação, e a IAS 8 exige a divulgação de alterações nas estimativas contabilísticas, erros e alterações nas políticas contabilísticas. As duas Normas não contêm orientação qualificada no que respeita à materialidade.
25. Embora o juízo de valor seja sempre exigido para avaliar a materialidade, esta Norma baseia a decisão de reconhecimento e de divulgação em dados do período intercalar só por si por razões de compreensibilidade dos números intercalares. Deste modo, por exemplo, os itens não usuais, as alterações nas políticas ou estimativas contabilísticas e os erros são reconhecidos e divulgados na base da materialidade em relação a dados do período intercalar para evitar interferências enganadoras que possam resultar da não divulgação. O objectivo que prevalece é o de assegurar que um relatório financeiro intercalar inclua toda a informação relevante para a compreensão da posição e desempenho financeiros de uma entidade durante o período intercalar.

27. A IAS 8 exige a divulgação da natureza e (se praticável) da quantia de uma alteração numa estimativa que tenha ou um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a ter um efeito material nos períodos posteriores. O parágrafo 16(d) desta Norma exige uma divulgação semelhante num relatório financeiro intercalar. Os exemplos incluem alterações nas estimativas do período intercalar final referentes a reduções dos inventários, reestruturações ou perdas por imparidade relatadas num período intercalar anterior do ano financeiro. A divulgação exigida pelo parágrafo anterior é consistente com o requisito da IAS 8 e destina-se a ter um âmbito estreito – relacionando-se apenas com a alteração nas estimativas. Não se exige que uma entidade inclua informação financeira adicional relativa ao período intercalar nas suas demonstrações financeiras anuais.

Os parágrafos 43 e 44 passam a ter a seguinte redacção:

43. ***Uma alteração na política contabilística, que não seja uma alteração para a qual a transição seja especificada por uma nova Norma ou Interpretação, deve ser reflectida por:***

(a) ***reexpressão das demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente e de períodos intercalares comparáveis de qualquer ano financeiro anterior que serão reexpressos nas demonstrações financeiras anuais de acordo com a IAS 8;***

ou

(b) ***quando for impraticável determinar o efeito cumulativo no início do ano financeiro da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, do ajustamento das demonstrações financeiras de períodos intercalares anteriores do ano financeiro corrente, e de períodos intercalares comparáveis de anos financeiros anteriores para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.***

44. Um objectivo do princípio precedente é assegurar que uma só política contabilística seja aplicada a uma determinada classe de transacções ao longo de todo o ano financeiro. Segundo a IAS 8, uma alteração na política contabilística é reflectida pela aplicação retrospectiva, com reexpressão de dados financeiros do período anterior até uma data tão antiga quanto for praticável. Contudo, se for impraticável determinar a quantia cumulativa do ajustamento relativo aos anos financeiros anteriores, segundo a IAS 8, a nova política é aplicada prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. O efeito do princípio enunciado no parágrafo 43 é exigir que durante o ano financeiro corrente qualquer alteração na política contabilística seja aplicada ou retrospectivamente ou, se tal não for praticável, prospectivamente, a partir do início do ano financeiro no máximo e não depois.

A9. Na IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*, os parágrafos 41, 42 e 50 são eliminados.

A10. Na IAS 36 *Imparidade de Activos*, o parágrafo 13 da Introdução é eliminado, e os parágrafos 120 e 121 são eliminados.

A11. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 94 é eliminado.

A12. Na IAS 38 *Activos Intangíveis*, o parágrafo 120 é eliminado.

A13. Na SIC-12 *Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para períodos financeiros anuais com início em ou após 01.07.99. É encorajada a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A14. Na SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz para períodos financeiros anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 1999. É encorajada a aplicação mais cedo. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

IAS 8

- A15. Na SIC-21 *Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz a 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

- A16. [Emenda não aplicável às Normas simples]

- A17. Na SIC-25 *Impostos sobre o Rendimento – Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Este consenso torna-se eficaz a 15 de Julho de 2000. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

- A18. Na SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz a 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

- A19. Na SIC-31 *Rédlito – Transacções de Troca Envolvendo Serviços de Publicidade*, o parágrafo da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação torna-se eficaz a 31 de Dezembro de 2001. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

- A20. Na IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, a definição de Normas Internacionais de Relato Financeiro no Apêndice A passa a ter a seguinte redacção:

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)

Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:

- (a) Normas Internacionais de Relato Financeiro;
- (b) Normas Internacionais de Contabilidade;
- e
- (c) Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).

- A21. A rubrica da IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* passa a ter a seguinte redacção:

A Norma Internacional de Relato Financeiro 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* (IFRS 1) está estabelecida nos parágrafos 1-47 e nos Apêndices A-C. Todos os parágrafos têm igual autoridade. Os parágrafos **a cheio** apresentam os princípios mais importantes. Na sua primeira menção na Norma, os termos definidos no Apêndice A estão em *itálico*. As definições de outros termos são apresentadas no Glossário das Normas Internacionais de Relato Financeiro. A IFRS 1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do *Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro* e da *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras*. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

- A22. As rubricas de todas as outras Normas Internacionais de Contabilidade são substituídas por uma nova rubrica com a seguinte forma:

A Norma Internacional de Contabilidade X *Título em Palavras* (IAS X) está desenvolvida nos parágrafos 1-000 [e nos Apêndices A-C]*. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS X deve ser lida no contexto do [seu objectivo e das Bases para Conclusões, do]^(*) *Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro* e da *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras*. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

(*) Usado apenas para os apêndices que façam parte da Norma.

(**) Usado apenas quando a Norma contém um objectivo ou é acompanhada por uma Base para Conclusões.

- A23. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 8 *Resultado Líquido do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas* são emendadas para a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.
-

IAS 10

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 10

Acontecimentos após a Data do Balanço

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2
Definições	3-7
Reconhecimento e Mensuração	8-13
Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos	8-9
Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos	10-11
Dividendos	12-13
Continuidade	14-16
Divulgação	17-22
Data de Autorização para Emissão	17-18
Actualização da Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço	19-20
Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos	21-22
Data de eficácia	23
Retirada da IAS 10 (revista em 1999)	24

Esta norma revista substitui a IAS 10 (revista em 1999) *Acontecimentos Após a Data do Balanço* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever:
 - (a) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço;
 - e
 - (b) as divulgações que uma entidade deve dar acerca da data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data do balanço.

A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

ÂMBITO

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos após a data do balanço.*

DEFINIÇÕES

IAS 10

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

Acontecimentos após a data do balanço são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

(a) *aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos);*

e

(b) *aqueles que sejam indicativos de condições que sugiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).*

4. O processo envolvido na autorização da emissão de demonstrações financeiras variará dependendo da estrutura de gestão, dos requisitos oficiais e dos procedimentos seguidos na preparação e finalização das demonstrações financeiras.
5. Nalguns casos, exige-se que uma entidade apresente as suas demonstrações financeiras aos seus accionistas para aprovação após as demonstrações financeiras terem sido emitidas. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão na data de emissão e não na data em que os accionistas aprovam as demonstrações financeiras.

Exemplo

A gerência de uma entidade conclui o seu projecto de demonstrações financeiras relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 20x1 em 28 de Fevereiro de 20x2. Em 18 de Março de 20x2, o conselho de direcção revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia o seu lucro e outras informações financeiras seleccionadas em 19 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras aprovadas são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data da autorização do Conselho para emissão).

6. Nalguns casos, exige-se que a gerência de uma entidade emita as suas demonstrações financeiras para um conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos) para aprovação. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão quando a gerência autorizar a sua emissão para o conselho de supervisão.

Exemplo

Em 18 de Março de 20x2, a gerência de uma entidade autoriza a emissão de demonstrações financeiras para o seu conselho de supervisão. O conselho de supervisão é constituído exclusivamente por não-executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interesses estranhos. O conselho de supervisão aprova as demonstrações financeiras em 26 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data de autorização da gerência para emissão para o conselho de supervisão).

7. Acontecimentos após a data do balanço incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira seleccionada.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos

8. *Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.*

IAS 10

9. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:
- (a) a resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* ou reconhece uma nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o parágrafo 16 da IAS 37.
 - (b) a recepção de informação após a data do balanço que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Por exemplo:
 - (i) a falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma normalmente que existia uma perda à data do balanço numa conta a receber comercial e que a entidade necessita de ajustar a quantia escriturada da conta a receber comercial;
 - e
 - (ii) a venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço.
 - (c) a determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço.
 - (d) a determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).
 - (e) a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

10. ***Uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.***
11. Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos à data do balanço, mas reflecte circunstâncias que surgiram posteriormente. Portanto, uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma semelhante, a entidade não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 21.

Dividendos

12. ***Se uma entidade declara dividendos aos detentores de investimentos de capital próprio (como definido na IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação) após a data do balanço, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo à data do balanço.***
13. Se os dividendos forem declarados (i.e. os dividendos são correctamente autorizados e não ficam ao critério da entidade) após a data de balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como passivo à data de balanço porque não correspondem aos critérios de uma obrigação presente definidos na IAS 37. Tais dividendos são divulgados nas notas às demonstrações financeiras de acordo com a IAS 1 *Apresentação das Demonstrações Financeiras*.

CONTINUIDADE

IAS 10

14. **Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se a gerência determinar após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.**
15. A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime de contabilidade, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime de contabilidade original.
16. A IAS 1 especifica as divulgações exigidas se:
- (a) as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade;
- ou
- (b) a gerência estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data do balanço.

DIVULGAÇÃO

Data de Autorização para Emissão

17. **Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto.**
18. É importante para os utentes saber quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, porque as demonstrações financeiras não reflectem acontecimentos após essa data.

Actualização da Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço

19. **Se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.**
20. Nalguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é quando fica disponível evidência após a data do balanço acerca de um passivo contingente que existia à data do balanço. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, uma entidade actualiza as suas divulgações acerca do passivo contingente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

21. **Se os acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a não divulgação poderia influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos:**
- (a) a natureza do acontecimento;

IAS 10

(b) **uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.**

22. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos e que geralmente resultariam em divulgação:
- (a) uma importante concentração de actividades empresariais após a data do balanço (a IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária;
 - (b) anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional, alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação ou celebrar acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos (ver IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*);
 - (c) compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo;
 - (d) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após a data do balanço;
 - (e) o anúncio ou início da implementação de uma reestruturação importante (ver IAS 37);
 - (f) importantes transacções de acções ordinárias e de potenciais transacções de acções ordinárias após a data do balanço (a IAS 33 *Resultados por Acção* exige que uma entidade divulgue uma descrição de tais transacções, desde que essas transacções não envolvam capitalização ou emissões de bónus, desdobramento de acções ou desdobramento inverso de acções, sendo a todos estes exigido o ajustamento segundo a IAS 33);
 - (g) alterações após a data do balanço nas suas demonstrações financeiras anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;
 - (h) alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas após a data do balanço que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);
 - (i) celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas;
- e
- (j) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 10 (REVISTA EM 1999)

24. Esta Norma substitui a IAS 10 *Acontecimentos Após a Data do Balanço* (revista em 1999).
-

APÊNDICE

IAS 10

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

A1. Na IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*, o parágrafo 97 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

97. As concentrações de actividades empresariais realizadas após a data de balanço e antes da data na qual as demonstrações financeiras de uma das entidades concentradas são autorizadas para emissão são divulgadas se forem materiais e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras (ver IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*).

A2. Na IAS 35 *Unidades Operacionais em Descontinuação*, o parágrafo 32 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

32. As alienações de activos, liquidações de passivos e acordos de venda vinculativos referidos no parágrafo anterior podem ocorrer simultaneamente com o acontecimento de divulgação inicial, ou durante o período no qual o acontecimento de divulgação inicial ocorre, ou durante um período posterior. De acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, se alguns dos activos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação tiverem sido efectivamente vendidos ou constituírem objecto de um ou mais acordos de venda vinculativos celebrados após a data de balanço mas antes de o conselho aprovar as demonstrações financeiras para emissão, as demonstrações financeiras incluem as divulgações exigidas pelo parágrafo 31 se os efeitos forem materiais e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras.

A3. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, o parágrafo 96 é eliminado e o parágrafo 18 da Introdução e o parágrafo 75 são emendados e passam a ter a seguinte redacção:

18. A Norma define um passivo contingente como:

(a) ...

75. Uma decisão de reestruturação da gerência ou do conselho tomada antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes da data de balanço:

(a) iniciado a implementação do plano de reestruturação;

ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afectados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para levantar expectativas válidas nos mesmos de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação, ou se anunciar as suas principais características àqueles afectados pelo plano, só depois da data do balanço, é exigida divulgação segundo a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras.

96. [Eliminado]

A4. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 10 *Acontecimentos Após a Data do Balanço* são emendadas para IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*.

IAS 16

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 16

Activos Fixos Tangíveis

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-5
Definições	6
Reconhecimento	7-14
Custos Iniciais	11
Custos Subsequentes	12-14
Mensuração no reconhecimento	15-28
Elementos do Custo	16-22
Mensuração do Custo	23-28
Mensuração após reconhecimento	29-66
Modelo do Custo	30
Modelo de Revalorização	31-42
Depreciação	43-62
Quantia Depreciável e Período de Depreciação	50-59
Método de Depreciação	60-62
Imparidade	63-64
Compensação por Imparidade	65-66
Desreconhecimento	67-72
Divulgação	73-79
Disposições transitórias	80
Data de eficácia	81
Retirada de outras tomadas de posição	82-83

Esta Norma revista substitui a IAS 16 (1998) *Activos Fixos Tangíveis* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, de forma a que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias escrituradas e os débitos de depreciação e as perdas por imparidade a serem reconhecidos em relação com os mesmos.

ÂMBITO

IAS 16

2. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis excepto quando uma outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.***
3. Esta Norma não se aplica a:
 - (a) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver IAS 41 Agricultura);
 - ou
 - (b) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (a) e (b).
4. Outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do activo fixo intangível com base numa abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a IAS 17 *Locações* exige que uma entidade avalie o seu reconhecimento de um item do activo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.
5. Uma entidade deve aplicar esta Norma a propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de 'propriedade de investimento' constante da IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Uma vez que esteja concluída a construção ou o desenvolvimento, a propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a IAS 40. A IAS 40 também se aplica a propriedades de investimento que estejam a ser novamente desenvolvidas para uso futuro continuado como propriedades de investimento. Uma entidade que use o modelo de custo para propriedade de investimento em conformidade com a IAS 40 deve usar o modelo de custo desta Norma.

DEFINIÇÕES

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

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

Custo é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga e o justo valor da outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção.

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

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

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 é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.

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

IAS 16

Activos fixos tangíveis são itens tangíveis que:

(a) *sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos;*

e

(b) *se espera que sejam usados durante mais do que um período.*

Quantia recuperável é o valor mais elevado entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.

O valor residual de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o activo já tivesse a idade e as 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.*

RECONHECIMENTO

7. **O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:**

(a) *for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluirão para a entidade;*

e

(b) *o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.*

8. Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível, eles são contabilizados como activo fixo tangível.

9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, i.e. aquilo que constitui um item do activo fixo tangível. Assim, é necessário exercer juízos de valor ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor agregado.

10. Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus activos fixos tangíveis e custos de equipamento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do activo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Custos Iniciais

11. Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, embora não aumentando directamente os futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de activo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha os futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de se conformar com exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos; os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Contudo, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Custos Subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para 'reparações e manutenção' de um item do activo fixo tangível.
13. Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do activo fixo tangível também podem ser adquiridos para efectuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 67-72).
14. A condição de continuar a operar um item do activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspecções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção importante for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspecção anterior ter sido identificado na transacção em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspecção semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspecção existente quando o item foi adquirido ou construído.

MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

15. ***Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.***

Elementos do Custo

16. O custo de um item do activo fixo tangível compreende:
- (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
 - (b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;
 - (c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

IAS 16

17. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;
 - (b) custos de preparação do local;
 - (c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
 - (d) custos de instalação e montagem;
 - (e) custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento);
- e
- (f) honorários profissionais.
18. Uma entidade aplica a IAS 2 *Inventários* aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauração do local em que um item está localizado que sejam incorridos durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a IAS 2 ou a IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.
19. Exemplos de custos que não são custos de um item do activo fixo tangível são:
- (a) custos de abertura de novas instalações;
 - (b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
 - (c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);
- e
- (d) custos de administração e outros custos gerais.
20. O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:
- (a) custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item;
- e
- (c) custos de realocização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.
21. Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações incidentais podem ocorrer antes ou durante as actividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um local de construção como um parque de estacionamento até a construção ter início. Dado que não são necessárias operações inerentes para colocar um item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.

22. O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver IAS 2). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De forma semelhante, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na auto-construção de um activo não é incluído no custo do activo. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria empresa.

Mensuração do Custo

23. O custo de um item do activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 23.
24. Um ou mais itens do activo fixo tangível 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 um tal item do activo fixo tangível 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 item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.
25. 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 (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 pelas alterações na transacção 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.

26. O justo valor de um activo 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 de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao 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 do activo recebido a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.
27. O custo de um item do activo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a IAS 17 *Locações*.
28. A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível pode ser reduzida por subsídios do governo de acordo com a IAS 20, *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*.

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

29. **Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 30 ou o modelo de revalorização do parágrafo 31 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.**

Modelo do Custo

30. **Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.**

Modelo de Revalorização

31. **Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fielmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.**

32. O justo valor de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que é normalmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.

33. Se não houver provas com base no mercado do justo valor devido à natureza especializada do item do activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma entidade pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.

34. A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.

35. Quando um item do activo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado.
- (b) eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

A quantia do ajustamento proveniente da reexpressão ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada que seja contabilizado de acordo com os parágrafos 39 e 40.

36. **Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.**

37. Uma classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. O que se segue são exemplos de classes separadas:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos e edifícios;

- (c) maquinaria;
 - (d) navios;
 - (e) aviões;
 - (f) veículos a motor;
 - (g) mobiliário e suportes fixos;
 - e
 - (h) equipamento de escritório.
38. Os itens integrados numa classe do activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente afim de ser evitada a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de activos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.
39. ***Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta 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.***
40. ***Se a quantia escriturada de um activo 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 existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.***
41. O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do activo fixo tangível pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o activo for retirado ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida seria a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. As transferências do excedente de revalorização para resultados retidos não são feitas por via de resultados.
42. Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Depreciação

43. ***Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.***
44. Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do activo fixo tangível às partes significativas deste e deprecia separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura e os motores de uma aeronave, sejam da propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira.
45. Uma parte significativa de um item do activo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de uma outra parte significativa do mesmo item. Essas partes podem ser agrupadas ao determinar o custo de depreciação.
46. Na medida em que uma entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do activo fixo tangível, também deprecia separadamente o resto do item. O remanescente consiste em partes de um item que não são individualmente significativas. Se uma entidade tiver expectativas variadas para essas partes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para depreciar o remanescente de uma forma que represente fielmente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.
47. Uma entidade pode escolher depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.
48. ***O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.***

IAS 16

49. O custo de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o custo de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver IAS 2). De forma semelhante, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*.

Quantia Depreciável e Período de Depreciação

50. **A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.**
51. **O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.**
52. A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e manutenção de um activo não evita a necessidade de o depreciar.
53. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.
54. O valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o custo de depreciação 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.
55. A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pela gerência. A depreciação de um activo cessa quando o activo for desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo e detido para ser alienado a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de uso da depreciação, o custo de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.
56. Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:
- (a) uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo.
 - (b) desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso.
 - (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo.
- e
- (d) limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.
57. A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.

58. Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.
59. Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauração do local, essa porção do custo do activo terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, em cujo caso é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados.

Método de Depreciação

60. ***O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.***
61. ***O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.***
62. Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que reflecta mais proximamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Imparidade

63. Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.
64. A IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais* explica como contabilizar uma perda por imparidade reconhecida antes do final do primeiro período contabilístico anual que tenha início após uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição.

Compensação por Imparidade

65. ***A compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível.***
66. Imparidades ou perdas de itens do activo fixo tangível, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:
- (a) as imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a IAS 36;
 - (b) o desreconhecimento de itens do activo fixo tangível retirados ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;
 - (c) a compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível;
- e
- (d) o custo de itens do activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.

DESRECONHECIMENTO

67. **A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:**
- (a) *no momento da alienação;*
 - ou*
 - (b) *quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.*
68. **O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a IAS 17 exija diferentemente numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como réditos.**
69. A alienação de um item do activo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por venda, por celebração de uma locação financeira ou por doação). Na determinação da data da alienação de um item, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 *Rédito* para reconhecer o réditos da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.
70. Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente de se a parte substituída ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída.
71. **O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.**
72. A retribuição a receber pela alienação de um item do activo fixo tangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do item 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 réditos de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

DIVULGAÇÃO

73. **As demonstrações financeiras devem divulgar, com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:**
- (a) *os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;*
 - (b) *os métodos de depreciação usados;*
 - (c) *as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
 - (d) *a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;*
 - e*
 - (e) **uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:**
 - (i) *adições;*
 - (ii) *alienações;*
 - (iii) *aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;*
 - (iv) *aumentos ou reduções resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 31, 39 e 40 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36;*
 - (v) *perdas por imparidade reconhecidas nos resultados de acordo com a IAS 36;*

- (vi) *perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a IAS 36;*
 - (vii) *depreciações;*
 - (viii) *as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;*
- e*
- (ix) *outras alterações.*

74. *As demonstrações financeiras devem também divulgar:*

- (a) *a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;*
 - (b) *a quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;*
 - (c) *a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis;*
- e*
- (d) *se não for divulgada separadamente na face da demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.*

75. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de juízo de valor. Por isso, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras informação que lhes permite passar em revista as políticas seleccionadas pela gerência e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- (a) *a depreciação, quer reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período;*
- e*
- (b) *a depreciação acumulada no final do período.*

76. De acordo com a IAS 8, uma entidade divulga a natureza e o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito nos períodos posteriores. Relativamente aos activos fixos tangíveis, tal divulgação pode resultar de alterações nas estimativas com respeito a:

- (a) *valores residuais;*
 - (b) *os custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauração de itens do activo fixo tangível;*
 - (c) *vidas úteis;*
- e*
- (d) *métodos de depreciação.*

77. *Se itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:*

- (a) *a data de eficácia da revalorização;*
- (b) *se esteve ou não envolvido um avaliador independente;*
- (c) *os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos itens;*

IAS 16

- (d) *a medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado usando outras técnicas de valorização;*
- (e) *para cada classe de activo fixo tangível revalorizada, a quantia escriturada que teria sido reconhecida se os activos tivessem sido escriturados de acordo com o modelo de custo;*
- e
- (f) *o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.*

78. De acordo com a IAS 36, uma entidade divulga informação sobre activos fixos tangíveis com imparidade adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 73(e)(iv)-(vi).

79. Os utentes das demonstrações financeiras também poderão entender que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:

- (a) a quantia escriturada do activo fixo tangível que esteja temporariamente ocioso;
- (b) a quantia escriturada bruta de qualquer activo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso;
- (c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e detidos para alienação;
- e
- (d) quando o modelo de custo for usado, o justo valor do activo fixo tangível quando este for materialmente diferente da quantia escriturada.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar estas quantias.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

80. *Os requisitos dos parágrafos 24-26 relativos à mensuração inicial de um item do activo fixo tangível adquirido numa troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.*

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

82. Esta Norma substitui a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (revista em 1998).

83. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

- (a) SIC-6 *Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores;*
- (b) SIC-14 *Activos Fixos Tangíveis – Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens;*
- e
- (c) SIC-23 *Activos Fixos Tangíveis – Custos de Inspeção Importante ou de Revisão Geral.*

APÊNDICE

IAS 16

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

- A1. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e os documentos que a acompanham passam a ter a redacção descrita adiante.

Na IFRS, o parágrafo 24 passa a ter a seguinte redacção:

- 24 Caso uma subsidiária se torne uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras individuais, mensurar os seus activos e passivos quer:

...

- (b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante da presente IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRSs. Estas quantias escrituradas podem diferir das descritas na alínea (a):

...

- (ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária difiram das constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar como política contabilística o modelo de custo descrito na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, enquanto que o grupo pode usar o modelo de revalorização.

- A2. Na IAS 14 *Relato por Segmentos*, o parágrafo 21 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

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

- A3. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

- A4. A IAS 36 *Imparidade de Activos* passa a ter a seguinte redacção.

Na Norma, os parágrafos 4, 9, 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 de informação internas

...

IAS 16

- (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 é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se torne ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertença e planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada;*

e

...

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

...

- (b) *custos futuros para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência a um item.*

38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na corrente condição, o valor de uso não reflecte:

...

- (b) *custos futuros para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao activo ou os benefícios futuros derivados desse futuro custo.*

41. Até uma entidade incorrer em custos para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao activo, as estimativas de futuros fluxos de caixa não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se esperam surgir deste custo (ver Apêndice A, Exemplo 6).

42. As estimativas de futuros fluxos de caixa incluem os custos futuros necessários para a assistência diária ao activo.

59. *Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente como um gasto na demonstração dos resultados, a não ser que o activo esteja 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 de revalorização segundo essa outra Norma.*

96. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida num activo em anos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:*

...

Fontes de informação internas

- (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 é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao activo ou um compromisso de descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;*

e

...

104. *Uma reversão de uma perda por imparidade para 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.*

A5. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, a nota de rodapé do parágrafo 14(a) é eliminada.

A6. A IAS 38 *Activos Intangíveis* é emendada da seguinte forma.

Introdução

O parágrafo 7 é eliminado.

Norma

No parágrafo 7, é adicionada a seguinte definição:

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.

No parágrafo 7, as seguintes definições são emendadas:

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

Custo é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga e o justo valor da outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou produção.

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 estivesse 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.*

O parágrafo 18 e o título imediatamente anterior passam a ter a seguinte redacção:

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 7 - 17);

e

(b) os critérios de reconhecimento definidos nesta Norma (ver parágrafos 19-55).

É este o caso para custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e os incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.

IAS 16

É adicionado o parágrafo 18A:

18A. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um activo ou substituições de parte de um activo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos incorporados num activo intangível existente em vez de satisfazer a definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento definidos 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 51, os dispêndios subsequentes com marcas, nomes, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos para evitar o reconhecimento de goodwill gerado internamente.

O parágrafo 24 passa a ter a seguinte redacção:

24. O custo de um activo intangível 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.

Os parágrafos 24A-24D são adicionados:

24A. 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;

e

- (b) honorários profissionais.

24B. Exemplos de custos que não são um 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.

24C. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando este esteja 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.

- 24D. 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 de 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 nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

O parágrafo 34 passa a ter a seguinte redacção:

34. 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 reconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

São adicionados os parágrafos 34A e 34B:

- 34A. 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 (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 pelas alterações na transacção 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.

- 34B. O parágrafo 19(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.

O parágrafo 35 é eliminado.

IAS 16

O parágrafo 54 passa a ter a seguinte redacção:

54. 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;
- e
- (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.

O título que precede os parágrafos 60-62 é eliminado.

Os parágrafos 60 e 61 são eliminados.

O parágrafo 62 é eliminado, tendo o seu conteúdo sido mudado para o parágrafo 18A.

O título que precede o parágrafo 63 passa a ter a seguinte redacção:

Mensuração Após Reconhecimento

Os parágrafos 76 e 77 passam a ter a seguinte redacção:

76. *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.*

77. *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 existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*

Os parágrafos 79 e 80 passam a ter a seguinte redacção:

79. *A quantia depreciável de um activo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. Há um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para ser usado. A amortização deve começar assim que o activo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar quando o activo for desreconhecido.*

80. A amortização é reconhecida mesmo se tiver havido um acréscimo, por exemplo, no justo valor ou na quantia recuperável do activo. 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 da indústria na qual o activo opera e as alterações no mercado da procura dos produtos ou serviços que resultam do activo;
 - (e) as acções que se esperam da concorrência ou de potenciais concorrentes;
 - (f) o nível de dispêndios de manutenção exigido para obter os futuros benefícios económicos esperados do activo e a capacidade e intenção de uma entidade para alcançar esse nível;
 - (g) o período de controlo sobre o activo e os limites legais ou semelhantes relativos ao uso do activo, tais como datas de expiração de locações relacionadas;
- e
- (h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.

Os parágrafos 88-90 passam a ter a seguinte redacção:

88. ***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 outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.***
89. 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, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. O método usado é seleccionado com base no 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 que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.
90. 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*).

O parágrafo 93 passa a ter a seguinte redacção:

93. Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes 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.

É adicionado o parágrafo 93A:

- 93A. 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.

IAS 16

Os parágrafos 94 e 95 passam a ter a seguinte redacção:

94. *O período de amortização e o método de amortização 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.*
95. *Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da sua vida útil não é apropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.*

Os parágrafos 103 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

103. *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.*

104. *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 incluído nos resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17 o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.*

São adicionados os parágrafos 104A-104C:

104A. 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.

104B. Se segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 19 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.

104C. 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.

O parágrafo 105 é eliminado.

O parágrafo 106 passa a ter a seguinte redacção:

106. A amortização não cessa quando o activo intangível deixar de ser usado ou for detido para alienação a menos que o activo tenha sido totalmente depreciado.

No parágrafo 107, a frase «**Não se exige informação comparativa.**» é eliminada.

O parágrafo 111(e) passa a ter a seguinte redacção:

(e) *a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.*

O parágrafo 113(a)(iii) passa a ter a seguinte redacção:

(iii) a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido escriturada segundo o tratamento de referência no parágrafo 63;

e

O parágrafo 113(b) passa a ter a seguinte redacção e o parágrafo 113(c) é adicionado:

(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.

É adicionado o parágrafo 121A:

121A. Os requisitos dos parágrafos 34-34B relativos à mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa transacção de troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

A7. A SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores* é emendada como se descreve adiante:

Os parágrafos 5 e 6 passam a ter a seguinte redacção:

5. Ao aplicar o parágrafo 48 da IAS 31 a contribuições não-monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor deve reconhecer nos resultados do período a porção do ganho ou da perda atribuível aos interesses de capital próprio de outros empreendedores, excepto quando:

(a) os riscos e vantagens significativos da propriedade do(s) activo(s) não-monetário(s) não tiverem sido transferido(s) para a ECC;

ou

(b) o ganho ou perda sobre a contribuição não-monetária não puder ser mensurada fiavelmente;

ou

(c) a transacção de contribuição carecer de substância comercial, de acordo com a descrição do termo na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

Caso se aplique qualquer das excepções (a), (b) ou (c), o ganho ou perda é considerado como não realizado e portanto não reconhecido nos resultados a menos que também se aplique o parágrafo 6.

6. Se, além de receber um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor receber activos monetários ou não-monetários, deve ser reconhecido pelo empreendedor nos resultados uma porção apropriada do ganho ou perda na transacção.

Após o parágrafo **Data de Eficácia**, são inseridos os parágrafos 14 e 15, como segue:

14. As emendas à contabilização de transacções de contribuições não monetárias especificadas no parágrafo 5 devem ser aplicadas prospectivamente a futuras transacções.

IAS 16

15. Uma entidade deve aplicar as emendas a esta Interpretação feitas pela IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* nos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, deve também aplicar estas emendas a esse período anterior.
- A8. Na SIC-21 *Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados*, os parágrafos 3 - 5 passam a ter a seguinte redacção:
3. A questão é como interpretar o termo «recuperação» em relação com um activo que não seja depreciado (activo não depreciável) e seja revalorizado segundo o parágrafo 31 da IAS 16.
 4. Esta Interpretação também se aplica a propriedades de investimento que sejam escrituradas por quantias revalorizadas segundo o parágrafo 33 da IAS 40, mas que seriam consideradas não-depreciáveis se a IAS 16 fosse aplicada.
 5. O passivo ou activo por impostos diferidos que provenha da revalorização de um activo não depreciável segundo o parágrafo 31 da IAS 16 deve ser mensurado com base nas consequências fiscais que adviriam da recuperação da quantia escriturada desse activo por meio da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Em conformidade, se a lei fiscal especificar uma taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um activo não depreciável.
- A9. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]
- A10. Na SIC-32 *Activos Intangíveis – Custos com Web Sites*, o parágrafo 9(d) passa a ter a seguinte redacção:
- (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 19 da IAS 38.
- A11. Em Dezembro de 2002, o Conselho publicou um Projecto de Norma de Emendas Propostas para a IAS 36 *Imparidade de Activos* e para a IAS 38 *Activos Intangíveis*. As emendas propostas pelo Conselho para a IAS 36 e para a IAS 38 reflectem as alterações relacionadas com as suas decisões no seu projecto de Concentrações de Actividades Empresariais. Dado que esse projecto ainda está a decorrer, essas alterações propostas não são reflectidas nas emendas à IAS 36 e à IAS 38 incluídas neste apêndice.
- A12. Em Julho de 2003, o Conselho publicou o ED 4 *Alienação de Activos Não Correntes e Apresentação de Unidades Operacionais Descontinuadas* em que propunha emendas à IAS 38 e à IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Essas alterações propostas não estão reflectidas nas emendas à IAS 38 e à IAS 40 incluídas neste apêndice.
-

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

IAS 17

Locações

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-3
Definições	4-6
Classificação de locações	7-19
Locações nas demonstrações financeiras de locatários	20-35
Locações Financeiras	20-32
Reconhecimento Inicial	20-24
Mensuração Subsequente	25-32
Locações Operacionais	33-35
Locações nas demonstrações financeiras dos locadores	36-57
Locações Financeiras	36-48
Reconhecimento Inicial	36-38
Mensuração Subsequente	39-48
Locações Operacionais	49-57
Transacções de venda e relocação	58-66
Disposições transitórias	67-68
Data de eficácia	69
Retirada da IAS 17 (revista em 1997)	70

Esta Norma revista substitui a IAS 17 (revista em 1997) *Locações* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações.

ÂMBITO

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:*

(a) *locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;*

e

(b) *acordos de licenciamentos para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor (copyrights).*

IAS 17

Contudo, esta Norma não deve ser aplicada como base de mensuração para:

- (a) *propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver IAS 40 Propriedades de Investimento);*
 - (b) *propriedade de investimento proporcionada pelos locadores segundo locações operacionais (ver IAS 40);*
 - (c) *activos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras (ver IAS 41 Agricultura);*
- ou*
- (d) *activos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais (ver IAS 41).*

3. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar activos mesmo que serviços substanciais pelo locador possam ser postos em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais activos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar activos de uma parte contratante para a outra.

DEFINIÇÕES

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

Uma locação é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um activo por um período de tempo acordado.

Uma locação financeira é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Uma locação operacional é uma locação que não seja uma locação financeira.

Uma locação não cancelável é uma locação que é apenas cancelável:

- (a) *após a ocorrência de alguma contingência remota;*
 - (b) *com a permissão do locador;*
 - (c) *se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador;*
- ou*
- (d) *após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.*

O início da locação é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação. Nesta data:

- (a) *uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional;*

e

- (b) *no caso de uma locação financeira, as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação são determinadas.*

O começo do prazo da locação é a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o activo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (i.e. o reconhecimento dos activos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

O prazo da locação é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o activo juntamente com quaisquer termos adicionais pelos quais o locatário tem a opção de continuar a locar o activo, com ou sem pagamento adicional, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.

Pagamentos mínimos da locação são os pagamentos durante o prazo da locação que o locatário faça, ou que lhe possam ser exigidos que faça, excluindo a renda contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo, e reembolsados ao, locador, juntamente com:

(a) para um locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário;

ou

(b) para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador por:

(i) o locatário;

(ii) uma parte relacionada com o locatário;

ou

(iii) um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.

Contudo, se o locatário tiver a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor na data em que a opção se torne exercível para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos a pagar durante o prazo da locação até à data esperada do exercício desta opção de compra e o pagamento necessário para exercer esta opção de compra.

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

Vida económica é ou:

(a) o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes;

ou

(b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.

Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual se espera que os benefícios económicos incorporados no activo sejam consumidos pela entidade.

Valor residual garantido é:

(a) para um locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável);

e

(b) para um locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

IAS 17

Valor residual não garantido é a parte do valor residual do activo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o locador.

Custos directos iniciais são custos incrementais que são directamente atribuíveis à negociação e aceitação de uma locação, excepto os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes.

Investimento bruto na locação é o agregado de:

(a) os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeiro;

e

(b) qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.

Investimento líquido na locação é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.

Rendimento financeiro não obtido é a diferença entre:

(a) o investimento bruto na locação;

e

(b) o investimento líquido na locação.

A taxa de juro implícita na locação é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) o valor residual não garantido seja igual à soma (i) do justo valor do activo locado e (ii) de quaisquer custos directos iniciais do locador.

A taxa de juro incremental de financiamento do locatário é a taxa de juro que o locatário teria de pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa em que, no início da locação, o locatário incorreria ao pedir emprestado por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o activo.

Renda contingente é a parte dos pagamentos da locação que não seja de quantia fixada mas antes baseada na futura quantia de um factor que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de futuras vendas, quantidade de futuro uso, futuros índices de preços, futuras taxas de juro do mercado).

5. Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações na construção ou no custo de aquisição da propriedade locada ou devido a alterações numa outra mensuração do custo ou valor, tal como níveis de preço gerais, ou nos custos de financiamento da locação por parte do locador, durante o período entre o início da locação e o começo do prazo de locação. Se assim for, para a finalidade desta Norma, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início da locação.
6. A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contenha uma disposição que dê àquele que toma de aluguer uma opção para adquirir o direito ao activo após o cumprimento das condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como contratos de aluguer - compra a prazo.

CLASSIFICAÇÃO DE LOCAÇÕES

7. A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno por causa das alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

8. **Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.**
9. Dado que a transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias do locador e do locatário pode fazer com que a mesma locação seja classificada de forma diferente por ambos. Por exemplo, este pode ser o caso se o locador beneficiar de uma garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada com o locatário.
10. Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato. (*) Exemplos de situações que individualmente ou em combinação levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:
- (a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
 - (b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
 - (c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo mesmo que o título não seja transferido;
 - (d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado;
 - e
 - (e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.
11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira são:
- (a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
 - (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação);
 - e
 - (c) o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.
12. Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser o caso se a propriedade do activo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem rendas contingentes, como resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos os riscos e vantagens.

(*) Ver também a SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação*.

IAS 17

13. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as disposições da locação, excepto por renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo os critérios enunciados nos parágrafos 7 a 12 caso os termos alterados tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida económica ou ao valor residual da propriedade locada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário) não originam uma nova classificação de uma locação para finalidades contabilísticas.
14. As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma forma que as locações de outros activos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e, se não for esperado que o título passe para o locatário no fim do prazo da locação, normalmente o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, em cujo caso a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento feito na celebração ou aquisição de uma detenção de locação que seja contabilizada como locação operacional representa pagamentos de locação pagos antecipadamente que são amortizados durante o prazo da locação de acordo com o modelo de benefícios proporcionado.
15. Os elementos terrenos e edifícios de uma locação de terrenos e edifícios são considerados separadamente para a finalidade da classificação da locação. Caso se espere que o título de ambos os elementos passe para o locatário no final do prazo da locação, ambos os elementos são classificados como locação financeira, quer sejam analisados como uma locação ou como duas, a não ser que seja claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é normalmente classificado como locação operacional a não ser que se espere que o título passe para o locatário no final do prazo da locação, de acordo com o parágrafo 14. O elemento edifícios é classificado como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7-13.
16. Sempre que for necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo qualquer pagamento global à cabeça) são imputados entre os elementos terrenos e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos juros da detenção de locação no elemento terrenos e no elemento edifícios da locação no início da locação. Se os pagamentos da locação não puderem ser fiavelmente imputados entre estes dois elementos, a totalidade da locação é classificada como locação financeira, a não ser que seja claro que ambos os elementos são locações operacionais, em cujo caso a totalidade da locação é classificada como locação operacional.
17. Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 20, seja imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para a finalidade da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7-13. Em tal caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do activo locado.
18. A gestão separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os juros do locatário tanto com os terrenos como com os edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a IAS 40 e for adoptado o modelo do justo valor. Apenas são necessários cálculos pormenorizados para esta avaliação se a classificação de um ou ambos os elementos for incerta.
19. De acordo com a IAS 40, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse da propriedade é contabilizado como se fosse uma locação financeira e, além disso, o modelo do justo valor é usado para o reconhecimento do activo. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse de propriedade do locatário que já não esteja classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:
 - (a) ocupar a propriedade, a qual seja depois transferida para propriedade ocupada pelo proprietário por um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração no uso;ou
 - (b) conceder uma sublocação que transfira substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para uma parte não relacionada. Uma tal sublocação é contabilizada pelo locatário como locação financeira a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional pelo terceiro.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE LOCATÁRIOS

IAS 17

Locações Financeiras

Reconhecimento Inicial

20. **No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.**
21. As transacções e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação seja a de que o locatário não possa adquirir o título legal do activo locado, no caso das locações financeiras, a substância e a realidade financeira são as de que o locatário adquira os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da celebração de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.
22. Se tais transacções de locação não forem reflectidas no balanço do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma entidade estão subexpressos, distorcendo dessa forma os rácios financeiros. É por isso apropriado que uma locação financeira seja reconhecida no balanço do locatário não só como um activo mas também como uma obrigação de pagar futuros pagamentos da locação. No começo do prazo da locação, o activo e o passivo dos futuros pagamentos da locação são reconhecidos no balanço pelas mesmas quantias excepto no caso de quaisquer custos directos iniciais do locatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como activo.
23. Não é apropriado que os passivos por activos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos activos locados. Se para a apresentação de passivos na face do balanço for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.
24. São frequentemente incorridos custos directos iniciais em ligação com actividades específicas de uma locação, tais como o negociar e garantir acordos de locação. Os custos identificados como directamente atribuíveis a actividades executadas pelo locatário para uma locação financeira são adicionados à quantia reconhecida como um activo.

Mensuração Subsequente

25. **Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.**
26. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, um locatário pode usar uma determinada forma de aproximação para simplificar os cálculos.
27. **Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a activos depreciáveis, assim como um gasto financeiro para cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos activos depreciáveis que se possuam e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis e a IAS 38 Activos Intangíveis. Se não houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.**
28. A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período de uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para os activos depreciáveis de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; caso contrário, o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

IAS 17

29. A soma do gasto de depreciação do activo e do gasto financeiro do período é raramente a mesma que a dos pagamentos da locação a pagar durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação a pagar como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o activo e o passivo relacionado sejam de quantia igual após o começo do prazo da locação.
30. Para determinar se um activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*.
31. **Os locatários, para além de satisfazer os requisitos da IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:**
- (a) **para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;**
 - (b) **uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:**
 - (i) **não mais de um ano;**
 - (ii) **mais de um ano e não mais de cinco anos;**
 - (iii) **mais de cinco anos.**
 - (c) **as rendas contingentes reconhecidas como um gasto durante o período;**
 - (d) **o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;**
 - (e) **uma descrição geral dos acordos de locação materiais do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:**
 - (i) **a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;**
 - (ii) **a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;**
 - e*
 - (iii) **restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.**
32. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por activos locados segundo locações financeiras.

Locações Operacionais

33. **Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente (*)**.
34. Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo os custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base de linha recta salvo se uma outra base sistemática for representativa do modelo temporal do benefício do utente, mesmo que os pagamentos não forem feitos nessa base.

(*) Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais - Incentivos*

35. Os locatários, além de cumprir os requisitos da IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:
- (a) o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) não mais de um ano;
 - (ii) mais de um ano e não mais de cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos.
 - (b) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;
 - (c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;
 - (d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:
 - (i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;
 - (ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento;e
 - (iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DOS LOCADORES

Locações Financeiras

Reconhecimento Inicial

36. Os locadores devem reconhecer os activos detidos segundo uma locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.
37. Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.
38. Os custos directos iniciais são muitas vezes incorridos por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e directamente atribuíveis à negociação e aceitação da locação. Excluem gastos gerais como aqueles que são incorridos por uma equipa de vendas e marketing. Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores fabricantes ou negociantes, os custos directos iniciais são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos directos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de locação financeira e não há necessidade de os adicionar separadamente. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação estão excluídos da definição de custos directos iniciais. Como resultado, são excluídos do investimento líquido na locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é normalmente no começo do prazo da locação.

IAS 17

Mensuração Subsequente

39. **O reconhecimento do rendimento financeiro deve basear-se num modelo que reflecta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.**
40. Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflecte um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. Os pagamentos da locação relacionados com o período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.
41. São regularmente revistos os valores residuais estimados não garantidos usados no cálculo do investimento bruto do locador numa locação. Se tiver havido uma redução no valor residual estimado não garantido, é revista a imputação do rendimento durante o prazo da locação e é imediatamente reconhecida qualquer redução no que respeita a quantias acrescidas.
42. **Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas imediatas. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro do mercado fosse debitada. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido.**
43. Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes a clientes a escolha entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador fabricante ou negociante dá origem a dois tipos de rendimento:
- (a) o lucro ou perda equivalente ao lucro ou perda resultante de uma venda imediata do activo a ser locado, a preços normais de venda, reflectindo quaisquer descontos aplicáveis de quantidade ou comerciais;
- e
- (b) rendimento financeiro durante o prazo da locação.
44. O rédito de vendas reconhecido no começo do prazo da locação por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do activo, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas imediatas.
45. Os locadores fabricantes ou negociantes indicam por vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. O uso de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção a ser reconhecida no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda fica restrito ao que se aplicaria se fosse debitada uma taxa de juro do mercado.
46. Os custos incorridos por um locador fabricante ou negociante em ligação com a negociação e aceitação de uma locação financeira são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou do negociante.
47. **Os locadores, além de cumprir os requisitos da IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:**
- (a) **uma reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço, para cada dos períodos seguintes:**
- (i) não mais de um ano;
- (ii) mais de um ano e não mais de cinco anos;
- (iii) mais de cinco anos.

- (b) *rendimento financeiro não obtido.*
- (c) *os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador.*
- (d) *a dedução acumulada para pagamentos mínimos incobráveis da locação a receber.*
- (e) *as rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período.*
- (f) *uma descrição geral dos acordos materiais de locação do locador.*

48. Como um indicador do crescimento, é muitas vezes útil divulgar também o investimento bruto menos o rendimento não obtido em novos negócios adicionais durante o período, após dedução das quantias relevantes para locações canceladas.

Locações Operacionais

49. *Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.*
50. *O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base de linha recta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído (*).*
51. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido numa base de linha recta durante o prazo da locação mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído.
52. *Os custos directos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.*
53. *A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para activos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com a IAS 16 e a IAS 38.*
54. Para determinar se o activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36.
55. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.
56. *Os locadores, além de cumprir os requisitos da IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações para locações operacionais:*
- (a) *os futuros pagamentos mínimos da locação segundo locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes:*
 - (i) *não mais de um ano;*
 - (ii) *mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - (iii) *mais de cinco anos.*
 - (b) *o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;*
 - (c) *uma descrição geral dos acordos de locação do locador.*

(*) Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais – Incentivos*.

IAS 17

57. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por activos proporcionados segundo locações financeiras.

TRANSACÇÕES DE VENDA E RELOCAÇÃO

58. Uma transacção de venda e relocação envolve a venda de um activo e a relocação do mesmo activo. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda e relocação depende do tipo de locação envolvido.
59. *Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor-locatário. Como alternativa, deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.*
60. Se a relocação for uma locação financeira, a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia. Por esta razão, não é apropriado considerar como rendimento um excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo da locação.
61. *Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transacção é estabelecida pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido excepto que, se a perda for compensada por futuros pagamentos da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado em proporção aos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado.*
62. Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma transacção de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.
63. *Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transacção de venda e relocação for menor do que a quantia escriturada do activo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.*
64. Para locações financeiras, tal ajustamento não é necessário salvo se tiver havido uma imparidade de valor, caso em que a quantia escriturada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a IAS 36.
65. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda e relocação. A descrição exigida dos acordos de locação materiais leva à divulgação de disposições únicas ou invulgares do acordo ou dos termos das transacções de venda e relocação.
66. As transacções de venda e relocação podem despoletar os critérios de divulgação separados enunciados na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

67. *Sujeito ao parágrafo 68, a aplicação retrospectiva desta Norma é encorajada mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer locação financeira previamente existente é considerado como tendo sido adequadamente determinado pelo locador e deve ser contabilizado a partir daí de acordo com as disposições desta Norma.*
68. *Exige-se a uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 17 (revista em 1997) que aplique as emendas feitas por esta Norma retrospectivamente a todas as locações ou, se a IAS 17 (revista em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, a todas as locações celebradas desde que a entidade aplicou essa Norma pela primeira vez.*

DATA DE EFICÁCIA

IAS 17

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

RETIRADA DA IAS 17 (REVISTA EM 1997)

70. Esta Norma substitui a IAS 17 *Locações* (revista em 1997).
-

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

A1. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 21

IAS 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1-2
Âmbito	3-7
Definições	8-16
Elaboração das Definições	9-16
Moeda Funcional	9-14
Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira	15
Itens Monetários	16
Resumo da abordagem exigida por esta norma	17-19
Relato de transacções em moeda estrangeira na moeda funcional	20-37
Reconhecimento Inicial	20-22
Relato em Datas Subsequentes à do Balanço	23-26
Reconhecimento de Diferenças de Câmbio	27-34
Alterações na Moeda Funcional	35-37
Uso de uma moeda de apresentação diferente da moeda funcional	38-49
Transposição para a Moeda de Apresentação	38-43
Transposição de uma Unidade Operacional Estrangeira	44-47
Alienação de uma Unidade Operacional Estrangeira	48-49
Efeitos fiscais de todas as diferenças de câmbio	50
Divulgação	51-57
Data de eficácia e transição	58-60
Retirada de outras tomadas de posição	61-62

Esta Norma revista substitui a IAS 21 (revista em 1993) *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. Uma entidade pode levar a efeito actividades estrangeiras de duas maneiras. Pode ter transacções em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais estrangeiras. Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objectivo desta Norma é prescrever como se devem incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

IAS 21

2. As principais questões prendem-se com a(s) taxa(s) de câmbio a usar e com o relato dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

3. **Esta Norma deve ser aplicada:** (*)
- (a) **ao contabilizar transacções e saldos em moedas estrangeiras, excepto para essas transacções e saldos de derivados que estejam dentro do âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;**
- (b) **ao transpor os resultados e a posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial;**
- e
- (c) **ao transpor os resultados e a posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.**
4. A IAS 39 aplica-se a muitos derivados em moeda estrangeira e, em conformidade, estes estão excluídos do âmbito desta Norma. Contudo, os derivados em moeda estrangeira que não estejam dentro do âmbito da IAS 39 (por exemplo, alguns derivados em moeda estrangeira que estão embutidos noutros contratos) encontram-se dentro do âmbito desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se quando uma entidade transpõe quantias relacionadas com derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.
5. Esta Norma não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. A IAS 39 aplica-se à contabilidade de cobertura.
6. Esta Norma aplica-se à apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade numa moeda estrangeira e estabelece os requisitos para que as demonstrações financeiras resultantes sejam descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Para transposições de informação financeira para uma moeda estrangeira que não satisfaçam estes requisitos, esta Norma especifica a informação a divulgar.
7. Esta Norma não se aplica à apresentação numa demonstração dos fluxos de caixa resultantes de transacções numa moeda estrangeira nem à transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*).

DEFINIÇÕES

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

Taxa de fecho é a taxa de câmbio à vista à data do balanço.

Diferença de câmbio é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.

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

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

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

Unidade operacional estrangeira é uma entidade que seja subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não seja a do país ou moeda da entidade que relata.

(*) Ver também a SIC-7 *Introdução ao Euro*.

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

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

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

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é a quantia relativa ao interesse da entidade que relata nos activos líquidos dessa unidade operacional.

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

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

Elaboração das Definições

Moeda Funcional

9. O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes factores ao determinar a sua moeda funcional:
 - (a) a moeda:
 - (i) que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços serão denominados e liquidados);
 - e
 - (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços;
 - (b) a moeda que influencia principalmente a mão-de-obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos serão denominados e liquidados).
10. Os seguintes factores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:
 - (a) a moeda na qual os fundos de actividades provenientes de financiamento (i.e. a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio) são gerados;
 - (b) a moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.
11. Os seguintes factores adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira, e se a sua moeda funcional for a mesma que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem a unidade operacional estrangeira como subsidiária, sucursal, associada ou empreendimento conjunto):
 - (a) se as actividades de uma unidade operacional estrangeira forem realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação é quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local;
 - (b) se as transacções com a entidade que relata forem uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira;
 - (c) se os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional estrangeira afectarem directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estiverem facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma;
 - (d) se os fluxos de caixa resultantes das actividades da unidade operacional estrangeira forem suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

IAS 21

12. Quando os indicadores atrás forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, a gerência usa o seu juízo de valor para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, a gerência dá prioridade aos indicadores primários do parágrafo 9 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 10 e 11, que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.
13. A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.
14. Se a moeda funcional for a moeda de um economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade são reexpressas em conformidade com a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*. Uma entidade não pode evitar a reexpressão em conformidade com a IAS 29, por exemplo, ao adoptar como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada de acordo com esta Norma (tal como a moeda funcional da sua empresa-mãe).

Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira

15. Uma entidade pode ter um item monetário que seja recebível de ou pagável a uma unidade operacional estrangeira. Um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional estrangeira, sendo contabilizado em conformidade com os parágrafos 32 e 33. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo. Não incluem contas a receber comerciais nem contas a pagar comerciais.

Itens Monetários

16. A característica essencial de um item monetário é um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Os exemplos incluem: pensões e outros benefícios de empregados a serem pagos em numerário; provisões que devem ser liquidadas em numerário; e dividendos em numerário que sejam reconhecidos como um passivo. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável dos instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de activos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) equivale a um número fixo ou determinável de unidades monetárias é um item monetário. Pelo contrário, a característica essencial de um item não monetário é a ausência de um direito de receber (ou de uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Os exemplos incluem: quantias pré-pagas de bens e serviços (por exemplo, a renda pré-paga); goodwill; activos intangíveis; inventários; activos fixos tangíveis; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um activo não monetário.

RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA

17. Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — seja uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais estrangeiras (como uma empresa-mãe) ou uma unidade operacional estrangeira (como uma subsidiária ou uma sucursal) — determina a sua moeda funcional em conformidade com os parágrafos 9-14. A entidade transpõe os itens de moeda estrangeira para a sua moeda funcional e relata os efeitos dessa transposição de acordo com os parágrafos 20-37 e 50.
18. Muitas entidades que relatam compreendem um número de entidades individuais (por exemplo, um grupo é composto por uma empresa-mãe e uma ou mais subsidiárias). Vários tipos de entidades, sejam membros de um grupo ou de outro, podem ter investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos. Também podem ter sucursais. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata sejam transpostos para a moeda na qual a entidade que relata apresenta as suas demonstrações financeiras. Esta Norma permite que a moeda de apresentação de uma entidade que relata seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual da entidade que relata e cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação são transpostos de acordo com os parágrafos 38-50.
19. Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras ou uma entidade que prepare demonstrações financeiras separadas de acordo com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* apresente as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação da entidade diferir da sua moeda funcional, os seus resultados e posição financeira também são transpostos para a moeda de apresentação de acordo com os parágrafos 38-50.

RELATO DE TRANSACÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL

IAS 21

Reconhecimento Inicial

20. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem de quando uma entidade:
- (a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
 - (b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira;
- ou
- (c) de outra forma adquire ou aliena activos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.
21. ***Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, na moeda funcional no momento do reconhecimento inicial, pela aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.***
22. A data de uma transacção é a data na qual a transacção se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transacção; por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transacções em cada moeda estrangeira que ocorram durante esse período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

Relato em Datas Subsequentes à do Balanço

23. ***À data de cada balanço:***
- (a) ***os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;***
 - (b) ***os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;***
- e
- (c) ***os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso de taxas de câmbio à data em que o justo valor foi determinado.***
24. A quantia escriturada de um item é estabelecida em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados em termos do justo valor ou custo histórico de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Quer a quantia escriturada seja determinada na base do custo histórico ou na base do justo valor, se a quantia for determinada numa moeda estrangeira, ela deve ser transposta para a moeda funcional de acordo com esta Norma.
25. A quantia escriturada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia escriturada de inventários é a menor do custo e do valor realizável líquido de acordo com a IAS 2 *Inventários*. Da mesma forma, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*, a quantia escriturada de um activo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor da sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável. Quando um tal activo é não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:
- (a) o custo ou quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que a quantia foi determinada (i.e. a taxa à data da transacção para um item mensurado em termos de custo histórico);
- e
- (b) o valor realizável líquido ou quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho à data do balanço).

IAS 21

O efeito desta comparação pode ser que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice versa.

26. Quando estão disponíveis várias taxas de câmbio, a taxa usada é aquela pela qual os futuros fluxos de caixa representados pela transacção ou saldo poderiam ter sido liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se a capacidade de câmbio entre duas moedas estiver temporariamente suspensa, a taxa usada é a primeira taxa subsequente pela qual os câmbios podem ser efectuados.

Reconhecimento de Diferenças de Câmbio

27. Tal como se refere no parágrafo 3, a IAS 39 aplica-se à contabilidade de cobertura para itens em moeda estrangeira. A aplicação da contabilidade de cobertura exige que uma entidade contabilize algumas diferenças de câmbio diferentemente do tratamento de diferenças de câmbio exigido nesta Norma. Por exemplo, a IAS 39 exige que as diferenças de câmbio em itens monetários que se qualifiquem como instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa sejam inicialmente relatadas no capital próprio até ao ponto em que a cobertura seja eficaz.
28. ***As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou da transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorreram, excepto tal como descrito no parágrafo 32.***
29. Quando itens monetários resultam de uma transacção em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.
30. ***Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido directamente no capital próprio, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido directamente no capital próprio. Pelo contrário, quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados.***
31. Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Por exemplo, a IAS 16 exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Quando um tal activo é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 23(c) desta Norma exige que a quantia revalorizada seja transposta usando a taxa à data em que o valor é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é reconhecida no capital próprio.
32. ***As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata (ver parágrafo 15) devem ser reconhecidas nos resultados nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (por exemplo, as demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional estrangeira for uma subsidiária), essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente num componente separado de capital próprio e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 48.***
33. Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e está denominado na moeda funcional da entidade que relata, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 28. Da mesma forma, se esse item estiver denominado na moeda funcional da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata de acordo com o parágrafo 28. Essas diferenças de câmbio são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e. as demonstrações financeiras nas quais a unidade operacional estrangeira está consolidada, proporcionalmente consolidada ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial). Contudo, um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata pode ser denominado numa moeda diferente da moeda funcional tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira. As diferenças de câmbio que resultam com a transposição do item monetário para as moedas funcionais da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira não são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e. mantêm-se reconhecidas nos resultados).

34. Quando uma entidade mantiver os seus livros e registos numa moeda diferente da sua moeda funcional, no momento em que a entidade preparar as suas demonstrações financeiras, todas as quantias são transpostas para a moeda funcional de acordo com os parágrafos 20-26. Isto resulta nas mesmas quantias na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, os itens monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho, e os itens não monetários que são mensurados numa base do custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transacção que resultou no seu reconhecimento.

Alterações na Moeda Funcional

35. **Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir a data da alteração.**
36. Conforme referido no parágrafo 13, a moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a entidade. Em conformidade, uma vez determinada a moeda funcional, ela só pode ser alterada se ocorrer uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços pode levar a uma alteração na moeda funcional de uma entidade.
37. O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Por outras palavras, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. As quantias transpostas resultantes para itens não monetários são tratadas como o seu custo histórico. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente classificada no capital próprio de acordo com os parágrafos 32 e 39(c) não são reconhecidas nos resultados até à alienação da unidade operacional.

USO DE UMA MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL

Transposição para a Moeda de Apresentação

38. Uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, ela transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo contiver entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.
39. **Os resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:**
- (a) **os activos e passivos de cada balanço apresentado (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;**
 - (b) **os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio nas datas das transacções;**
 - e
 - (c) **todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.**
40. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transacções, por exemplo, uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.
41. As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 39(c) resultam:
- (a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho. Essas diferenças de câmbio derivam tanto dos itens de rendimentos e de gastos reconhecidos nos resultados como daqueles reconhecidos directamente no capital próprio;

IAS 21

- (b) da transposição dos activos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.

Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das unidades operacionais. Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses minoritários são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses minoritários no balanço consolidado.

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

- (a) *todas as quantias (i.e. activos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data do balanço mais recente,*

excepto que

- (b) *quando as quantias são transpostas para a moeda de uma economia não hiperinflacionária, as quantias comparativas devem ser aquelas que tenham sido apresentadas como quantias do ano corrente nas demonstrações financeiras relevantes do ano anterior (i.e. não ajustadas para alterações subsequentes no nível de preço ou alterações subsequentes nas taxas de câmbio).*

43. Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 42, excepto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária (ver parágrafo 42(b)). Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade já não reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29, ela deve usar como custos históricos para a transposição para a moeda de apresentação as quantias reexpressas ao nível de preço à data em que a entidade cessou de reexpressar as suas demonstrações financeiras.

Transposição de uma Unidade Operacional Estrangeira

44. Os parágrafos 45-47, além dos parágrafos 38-43, aplicam-se quando os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação a fim de que a unidade operacional estrangeira possa ser incluída nas demonstrações financeiras da entidade que relata pela consolidação, consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial.

45. A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos intragrupo e de transacções intragrupo de uma subsidiária (ver IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* e IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*). Contudo, um activo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou activo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 32, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

46. Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se referem a uma data diferente da data da entidade que relata, a unidade operacional estrangeira prepara muitas vezes demonstrações adicionais da mesma data que a data das demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não se verificar, a IAS 27 permite o uso de uma data de relato diferente desde que a diferença não seja superior a três meses e os ajustamentos sejam feitos para os efeitos de qualquer transacção significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Em tal caso, os activos e passivos da unidade operacional estrangeira são transpostos à taxa de câmbio na data do balanço da unidade operacional estrangeira. Os ajustamentos são feitos para alterações significativas nas taxas de câmbio até à data do balanço da entidade que relata de acordo com a IAS 27. A mesma abordagem é usada na aplicação do método de equivalência patrimonial a associadas e empreendimentos conjuntos e na aplicação da consolidação proporcional a empreendimentos conjuntos de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas* e a IAS 31.

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

Alienação de uma Unidade Operacional Estrangeira

48. *Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado de capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.*
49. *Uma entidade pode alienar os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por acções ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. O pagamento de um dividendo faz parte de uma alienação apenas quando constituir um retorno do investimento, por exemplo, quando o dividendo for pago dos lucros anteriores à aquisição. No caso de uma alienação parcial, apenas é incluída no ganho ou na perda a parte proporcional da diferença de câmbio acumulada relacionada. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira não constitui uma alienação parcial. Em conformidade, nenhuma parte do ganho ou perda cambial diferido é reconhecida nos resultados no momento da redução.*

EFEITOS FISCAIS DE TODAS AS DIFERENÇAS DE CÂMBIO

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

DIVULGAÇÃO

51. *Nos parágrafos 53 e 55-57, as referências a «moeda funcional» aplicam-se, no caso de um grupo, à moeda funcional da empresa-mãe.*
52. *Uma entidade deve divulgar:*
- (a) *a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IAS 39;*
- e*
- (b) *as diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.*
53. *Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente.*
54. *Quando houver uma alteração na moeda funcional tanto da entidade que relata como de uma unidade operacional estrangeira significativa, esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.*
55. *Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela deve descrever as demonstrações financeiras como se conformando com as Normas Internacionais de Relato Financeiro apenas se cumprirem todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação dessas Normas aplicável, incluindo o método de transposição definido nos parágrafos 39 e 42.*

IAS 21

56. Por vezes, uma entidade apresenta as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que não seja a sua moeda funcional sem satisfazer os requisitos do parágrafo 55. Por exemplo, uma entidade pode converter noutra moeda apenas itens seleccionados das suas demonstrações financeiras. Ou, uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária pode converter as demonstrações financeiras noutra moeda através da transposição de todos os itens à taxa de fecho mais recente. Essas conversões não estão em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, sendo necessárias as divulgações definidas no parágrafo 57.
57. **Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que seja diferente tanto da sua moeda funcional como da sua moeda de apresentação e os requisitos do parágrafo 55 não são sejam satisfeitos, ela deve:**
- (a) **identificar claramente a informação como informação suplementar para a distinguir da informação que satisfaça as Normas Internacionais de Relato Financeiro;**
 - (b) **divulgar a moeda na qual a informação suplementar seja apresentada;**
- e*
- (c) **divulgar a moeda funcional da entidade e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar.**

DATA DE EFICÁCIA E TRANSIÇÃO

58. **Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.**
59. **Uma entidade deve aplicar o parágrafo 47 prospectivamente a todas as aquisições que ocorram após o início do período de relato financeiro em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez. É permitida a aplicação retrospectiva do parágrafo 47 a aquisições anteriores. Para a aquisição de uma unidade operacional estrangeira tratada prospectivamente mas que tenha ocorrido antes da data em que esta Norma tenha sido aplicada pela primeira vez, a entidade não deve reexpressar os anos anteriores e em conformidade pode, quando apropriado, tratar os ajustamentos no goodwill e no justo valor que resultem dessa aquisição como activos e passivos da entidade em vez de activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Assim sendo, esses ajustamentos no goodwill e no justo valor ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio à data da aquisição.**
60. **Todas as outras alterações resultantes da aplicação desta Norma devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.**

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

61. Esta Norma substitui a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* (revista em 1993).
62. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-11 *Moeda Estrangeira – Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas*;
 - (b) SIC-19 *Moeda de Relato – Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e a IAS 29*; e
 - (c) SIC-30 *Moeda de Relato – Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação*.

APÊNDICE

IAS 21

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

A1. Na IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*, os parágrafos 25 e 26 passam a ter a seguinte redacção:

25. **Os fluxos de caixa resultantes de transacções em moeda estrangeira devem ser registados na moeda funcional de uma entidade mediante a aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data do fluxo de caixa.**
26. **Os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira às datas dos fluxos de caixa.**

A2. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* é emendada tal como descrito a seguir:

O parágrafo 1 da Introdução (agora enumerado parágrafo IN2) é emendado do seguinte modo:

IN2.

Para mais, existem algumas diferenças temporárias que não são diferenças de tempestividade, por exemplo as diferenças temporárias que surgem quando:

- (a) os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou a perda fiscal (e, conseqüentemente, a base fiscal dos seus activos e passivos não monetários) é determinado noutra moeda;
- (b) ...

Os parágrafos 41 e 62 passam a ter a seguinte redacção:

41. Os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*). Se os lucros tributáveis e as perdas fiscais (e, conseqüentemente, a base fiscal dos seus activos passivos não monetários) forem determinados numa moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam num passivo ou (dependendo do parágrafo 24) activo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver parágrafo 58).
62. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados directamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:

...

- (c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*);

e

...

A3. A IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias* é emendada da seguinte forma:

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. **Esta Norma deve ser aplicada às demonstrações financeiras individuais, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária.**

IAS 21

O parágrafo 8 passa a ter a seguinte redacção:

8. *As demonstrações financeiras de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária, quer estejam baseadas na abordagem pelo custo histórico ou na abordagem pelo custo corrente, devem ser expressas em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço. Os números correspondentes do período anterior exigidos pela IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras, e qualquer informação a respeito de períodos anteriores, devem também ser expressos em termos da corrente unidade de mensuração à data do balanço. Para a finalidade de apresentar quantias comparativas numa moeda de apresentação diferente, aplicam-se os parágrafos 42(b) e 43 da IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (tal como revista em 2003).*

O parágrafo 17 passa a ter a seguinte redacção:

17. Um índice geral de preços pode não estar disponível para os períodos relativamente aos quais a reexpressão dos activos fixos tangíveis é exigida por esta Norma. Nestas circunstâncias, pode ser necessário usar uma estimativa baseada, por exemplo, nos movimentos da taxa de câmbio entre a moeda funcional e uma moeda estrangeira relativamente estável.

O parágrafo 23 é eliminado.

O parágrafo 31 passa a ter a seguinte redacção:

31. O ganho ou perda na posição monetária líquida é contabilizado de acordo com os parágrafos 27 e 28.

O parágrafo 34 passa a ter a seguinte redacção:

34. Os números correspondentes do período de relato anterior, quer se tenham baseado numa abordagem pelo custo histórico ou numa abordagem pelo custo corrente, são reexpressos pela aplicação de um índice geral de preços para que as demonstrações financeiras comparativas sejam apresentadas em termos da corrente unidade de mensuração no final do período de relato. A informação divulgada a respeito de períodos anteriores também é expressa em termos da unidade de mensuração corrente no final do período de relato. Para a finalidade de apresentar quantias comparativas numa moeda de apresentação diferente, aplicam-se os parágrafos 42(b) e 43 da IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (tal como revista em 2003).

O parágrafo 39 passa a ter a seguinte redacção:

39. **Devem ser feitas as divulgações seguintes:**

- (a) *o facto de que as demonstrações financeiras e os valores correspondentes de períodos anteriores foram reexpressos para as alterações no poder geral de compra da moeda funcional e, como resultado, são expressos em termos da unidade de mensuração corrente à data do balanço;*

...

A4. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A5. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A6. Na IAS 38 Activos Intangíveis, o parágrafo 107 passa a ter a seguinte redacção:

107. **As demonstrações financeiras devem divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:**

...

- (e) **uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:**

...

- (vii) **diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;**

e

...

A7. Na IAS 41 *Agricultura*, o parágrafo 50 passa a ter a seguinte redacção:

50. **Uma entidade deve apresentar uma reconciliação das alterações na quantia escriturada dos activos biológicos entre o início e o final do período corrente. A reconciliação deve incluir:**

...

(f) **diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição de demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;**

e

...

A8. A SIC-7 *Introdução do Euro* é emendada da forma descrita adiante.

O parágrafo 4 passa a ter a seguinte redacção:

4. Isto significa que, em particular:

(a) os activos e passivos monetários em moeda estrangeira resultantes de transacções devem continuar a ser transpostos para a moeda funcional à taxa de fecho. Quaisquer diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto imediatamente, com a excepção de que uma entidade deve continuar a aplicar a sua política contabilística existente para ganhos e perdas cambiais relacionados com coberturas do risco de moeda de uma transacção prevista;

(b) as diferenças de câmbio cumulativas relacionadas com a transposição de demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras devem continuar a ser classificadas como capital próprio e devem ser reconhecidas como rendimento ou gasto apenas no momento da alienação do investimento líquido na unidade operacional estrangeira.

...

A declaração da data de eficácia passa a ter a seguinte redacção:

Data de Eficácia: Esta Interpretação entra em vigor a 1 de Junho de 1998. As alterações nas políticas contabilísticas devem ser contabilizadas de acordo com a IAS 8.

A9. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* passa a ter a seguinte redacção:

No Apêndice B, são adicionados os parágrafos B1A e B1B:

B1A Uma entidade não tem de aplicar a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* retrospectivamente aos ajustamentos no justo valor e ao goodwill resultantes de concentrações de actividades empresariais ocorridas antes da data de transição para as IFRSs. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente a esses ajustamentos ao justo valor e ao goodwill, ela deve tratá-los como activos e passivos da entidade em vez de os tratar como activos e passivos da adquirida. Assim sendo, esses ajustamentos ao goodwill e ao justo valor ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio aplicada segundo PCGA anteriores.

B1B Uma entidade deve aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustamentos ao justo valor e ao goodwill resultantes de:

(a) todas as concentrações de actividades empresariais que tenham ocorrido antes da data de transição para as IFRSs;

ou

(b) todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade optar por reexpressar para cumprir a IAS 22, de acordo com o permitido no parágrafo B1 acima.

Divulgações de Partes Relacionadas

ÍNDICE	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-4
Finalidade das divulgações de partes relacionadas	5-8
Definições	9-11
Divulgação	12-22
Data de eficácia	23
Retirada da IAS 24 (reformatada em 1994)	24

Esta Norma revista substitui a IAS 24 (reformatada em 1994) *Divulgações de Partes Relacionadas* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com tais partes.

ÂMBITO

2. *Esta Norma deve ser aplicada ao:*

- (a) *identificar relacionamentos e transacções com partes relacionadas;*
- (b) *identificar saldos pendentes entre uma entidade e as suas partes relacionadas;*
- (c) *identificar as circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens nas alíneas (a) e (b);*

e

- (d) *determinar as divulgações a fazer relativamente a esses itens.*

3. ***Esta Norma exige a divulgação de transacções e saldos pendentes com partes relacionadas nas demonstrações financeiras separadas de uma empresa-mãe, empreendedor ou investidor apresentadas em conformidade com a IAS 27 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas.***
4. As transacções com partes relacionadas e os saldos pendentes com outras entidades de um grupo são divulgados nas demonstrações financeiras de uma entidade. As transacções e saldos pendentes com partes relacionadas intragrupo são eliminados na preparação das demonstrações financeiras consolidadas do grupo.

FINALIDADE DAS DIVULGAÇÕES DE PARTES RELACIONADAS

IAS 24

5. Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente partes das suas actividades através de subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas. Nestas circunstâncias, a capacidade da entidade de afectar as políticas financeiras e operacionais da investida é por via da presença de controlo, controlo conjunto ou influência significativa.
6. Um relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito nos resultados e na posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem efectuar transacções que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, uma entidade que venda bens à sua empresa-mãe pelo custo poderá não vender nesses termos a outro cliente. Além disso, as transacções entre partes relacionadas podem não ser feitas pelas mesmas quantias que entre partes não relacionadas.
7. Os resultados e a posição financeira de uma entidade podem ser afectados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo que não ocorram transacções com partes relacionadas. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afectar as transacções da entidade com outras partes. Por exemplo, uma subsidiária pode cessar relações com um parceiro comercial aquando da aquisição pela empresa-mãe de uma subsidiária colega dedicada à mesma actividade que o parceiro comercial anterior. Como alternativa, uma parte pode abster-se de agir por causa da influência significativa de outra — por exemplo, uma subsidiária pode ser instruída pela sua empresa-mãe a não se dedicar a actividades de pesquisa e desenvolvimento.
8. Por estas razões, o conhecimento de transacções, saldos pendentes e relacionamentos com partes relacionadas pode afectar as avaliações das operações de uma entidade por parte dos utentes de demonstrações financeiras, incluindo avaliações dos riscos e de oportunidades que se deparem à entidade.

DEFINIÇÕES

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

Parte relacionada – Uma parte está relacionada com uma entidade se:

(a) directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:

(i) controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui empresas-mãe, subsidiárias e subsidiárias colegas);

(ii) tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a entidade;

ou

(iii) tiver um controlo conjunto sobre a entidade;

(b) a parte for uma associada (tal como definido na IAS 28 Investimentos em Associadas) da entidade;

(c) a parte for um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor (ver IAS 31 Interesses em Empreendimentos Conjuntos);

(d) a parte for membro do pessoal chave da gerência da entidade ou da sua empresa-mãe;

(e) a parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas (a) ou (d);

IAS 24

- (f) a parte for uma entidade controlada, controlada conjuntamente ou significativamente influenciada por, ou em que o poder de voto significativo nessa entidade reside em, directa ou indirectamente, qualquer indivíduo referido nas alíneas (d) ou (e);

ou

- (g) a parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.

Uma transacção com partes relacionadas é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.

Membros íntimos da família de um indivíduo são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:

- (a) o parceiro doméstico e filhos do indivíduo;

- (b) filhos do parceiro doméstico do indivíduo;

e

- (c) dependentes do indivíduo ou do parceiro doméstico do indivíduo.

Remuneração inclui todos os benefícios dos empregados (tal como definido na IAS 19 Benefícios dos Empregados) incluindo os benefícios dos empregados a que se aplica a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções. Os benefícios dos empregados são todas as formas de retribuição paga, a pagar ou proporcionada pela entidade, ou em nome da entidade, em troca de serviços prestados à entidade. Também inclui as retribuições pagas em nome de uma entidade empresa-mãe com respeito à entidade. A remuneração inclui:

- (a) benefícios de empregados de curto prazo, tais como ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e baixa por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes;

- (b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;

- (c) outros benefícios de empregados de longo prazo, incluindo licença por anos de serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios por anos de serviço, benefícios de invalidez de longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade num período de doze meses após o final do período, participação nos lucros, bónus e remuneração diferida;

- (d) benefícios de cessação de emprego;

e

- (e) pagamento com base em acções.

Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada contratualmente de uma actividade económica.

Pessoal chave de gerência são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não é o controlo sobre essas políticas. Influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo.

10. Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.
11. No contexto desta Norma, não são necessariamente partes relacionadas as seguintes:
 - (a) duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gerência em comum, não obstante as alíneas (d) e (f) da definição de «parte relacionada».
 - (b) dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto.
 - (c)
 - (i) entidades que proporcionam financiamentos,
 - (ii) sindicatos,
 - (iii) empresas de serviços públicos,

e

 - (iv) departamentos e agências governamentais (estatais),

simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões);

e

- (d) um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

DIVULGAÇÃO

12. ***Os relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transacções entre essas partes relacionadas. Uma entidade deve divulgar o nome da entidade empresa-mãe e, se for diferente, da parte controladora final. Se nem a entidade empresa-mãe nem a parte controladora final produzirem demonstrações financeiras disponíveis para uso público, deve também ser divulgado o nome da empresa-mãe superior seguinte que as produza.***
13. Para permitir aos utentes de demonstrações financeiras ter uma visão acerca dos efeitos dos relacionamentos com partes relacionadas numa entidade, é apropriado divulgar o relacionamento com partes relacionadas onde exista controlo, tenha havido ou não transacções entre as partes relacionadas.
14. A identificação de relacionamentos com partes relacionadas entre empresas-mãe e subsidiárias acresce aos requisitos de divulgação determinados na IAS 27, IAS 28 e IAS 31, que exigem uma listagem e descrição apropriadas de investimentos significativos em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas.
15. Quando nem a entidade empresa-mãe nem a parte controladora final produzirem demonstrações financeiras disponíveis para uso público, a entidade divulga o nome da empresa-mãe superior seguinte que as produza. A empresa-mãe superior seguinte é a primeira empresa-mãe do grupo acima da empresa-mãe imediata que produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para utilização pública.
16. ***Uma entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da gerência no total e para cada uma das seguintes categorias:***
 - (a) ***benefícios de empregados de curto prazo;***
 - (b) ***benefícios pós-emprego;***

IAS 24

- (c) *outros benefícios de longo prazo;*
 - (d) *benefícios de cessação de emprego;*
 - e*
 - (e) *pagamento com base em acções.*
17. *Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. Estes requisitos de divulgação acrescem aos requisitos do parágrafo 16 para divulgar a remuneração do pessoal chave da gerência. No mínimo, as divulgações devem incluir:*
- (a) *a quantia das transacções;*
 - (b) *a quantia dos saldos pendentes e:*
 - (i) *os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros, e a natureza da retribuição a ser proporcionada quando da liquidação;*
 - e*
 - (ii) *pormenores de quaisquer garantias dadas ou recebidas;*
 - (c) *provisões para dívidas duvidosas relacionadas com a quantia dos saldos pendentes;*
 - e*
 - (d) *os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou duvidosas devidas por partes relacionadas.*
18. *As divulgações exigidas no parágrafo 17 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:*
- (a) *a empresa-mãe;*
 - (b) *entidades com controlo conjunto ou influência significativa sobre a entidade;*
 - (c) *subsidiárias;*
 - (d) *associadas;*
 - (e) *empreendimentos conjuntos nos quais a entidade seja um empreendedor;*
 - (f) *pessoal chave da gerência da entidade ou da respectiva entidade-mãe;*
 - e*
 - (g) *outras partes relacionadas.*
19. *A classificação de quantias a pagar a, e a receber de, partes relacionadas em diferentes categorias conforme exigido no parágrafo 18 é uma extensão do requisito de divulgação determinado na IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras relativamente a informação a apresentar no balanço ou nas notas. As categorias são alargadas para proporcionar uma análise mais exaustiva dos saldos das partes relacionadas e aplicam-se a transacções com partes relacionadas.*
20. *Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:*
- (a) *compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);*
 - (b) *compras ou vendas de propriedades e outros activos;*

- (c) prestação ou recepção de serviços;
 - (d) locações;
 - (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
 - (f) transferências segundo acordos de licenças;
 - (g) transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
 - (h) fornecimento de garantias ou colaterais;
- e
- (i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.
21. As divulgações de que as transacções com partes relacionadas foram feitas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transacções em que não existe relacionamento entre as partes são feitas apenas se esses termos puderem ser substanciados.
22. *Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.*

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 24 (REFORMATADA EM 1994)

24. Esta Norma substitui a IAS 24 *Divulgações de Partes Relacionadas* (reformatada em 1994).
-

IAS 24

APÊNDICE

Emenda à IAS 30

Esta emenda enunciada neste apêndice deverá aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, esta emenda deverá ser aplicada a esse período anterior.

A1. Na IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e de Instituições Financeiras Similares*, o parágrafo 58 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

58. Quando um banco tiver realizado transacções com partes relacionadas, é apropriado divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes necessária para a compreensão dos potenciais efeitos do relacionamento nas demonstrações financeiras do banco. As divulgações são feitas de acordo com a IAS 24 e incluem divulgações relacionadas com a política de empréstimo de um banco a partes relacionadas e, com respeito às transacções com partes relacionadas, a quantia incluída em:

(a) ...

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 27

IAS 27

Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas

ÍNDICE	Parágrafos
Âmbito	1-3
Definições	4-8
Apresentação de demonstrações financeiras consolidadas	9-11
Âmbito das demonstrações financeiras consolidadas	12-21
Procedimentos de consolidação	22-36
Contabilização de investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas nas demonstrações financeiras separadas	37-39
Divulgação	40-42
Data de eficácia	43
Retirada de outras tomadas de posição	44-45

Esta Norma revista substitui a IAS 27 (revista em 2000) *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÂMBITO

- Esta Norma deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe.**
- Esta Norma não trata de métodos de contabilização de concentrações de actividades empresariais e dos seus efeitos na consolidação, incluindo goodwill proveniente de uma concentração de actividades empresariais (ver IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*).
- Esta Norma deve também ser aplicada na contabilização de investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas quando uma entidade optar por apresentar demonstrações financeiras separadas ou tal lhe for exigido pelos regulamentos locais.**

DEFINIÇÕES

- Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:**

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

O método do custo é um método de contabilização de um investimento em que o investimento é reconhecido pelo custo. O investidor reconhece o rendimento do investimento apenas até ao ponto em que o investidor receber distribuições de lucros acumulados da investida resultantes após a data da aquisição. As distribuições recebidas em excesso de tais lucros são consideradas uma recuperação do investimento, sendo reconhecidas como uma redução do custo do investimento.

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

IAS 27

Interesse minoritário é 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.

Uma empresa-mãe é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.

Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas.

Uma subsidiária é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

5. Uma empresa-mãe ou a sua subsidiária pode ser um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada. Em tais casos, as demonstrações financeiras consolidadas preparadas e apresentadas de acordo com esta Norma também são preparadas de modo a cumprir a IAS 28 *Investimentos em Associadas* e a IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.
6. Para uma entidade descrita no parágrafo 5, demonstrações financeiras separadas são as que são preparadas e apresentadas além das demonstrações financeiras referidas no parágrafo 5. As demonstrações financeiras separadas não necessitam de ser apensas a, ou de acompanhar, essas demonstrações.
7. As demonstrações financeiras de uma entidade que não tenha uma subsidiária, uma associada ou o interesse de um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada não são demonstrações financeiras separadas.
8. Uma empresa-mãe que esteja isenta de acordo com o parágrafo 10 de apresentar demonstrações financeiras consolidadas pode apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.

APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

9. *Uma empresa-mãe, que não seja uma empresa-mãe descrita no parágrafo 10, deve apresentar demonstrações financeiras consolidadas nas quais consolida os seus investimentos em subsidiárias em conformidade com esta Norma.*
10. *Uma empresa-mãe não precisa de apresentar demonstrações financeiras consolidadas se e apenas se:*
 - (a) *a empresa-mãe for, ela própria, uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por uma outra entidade e se os seus outros proprietários, incluindo os que de outra forma não tenham direito a voto, tiverem sido informados de que a empresa-mãe não apresenta demonstrações financeiras consolidadas e não objectem a tal situação;*
 - (b) *os instrumentos de dívida ou de capital próprio da empresa-mãe não forem negociados num mercado público (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira ou um mercado "de balcão", incluindo mercados locais e regionais);*
 - (c) *a empresa-mãe não tiver depositado, nem estiver em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público;*

e

 - (d) *a empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia da empresa-mãe produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro.*
11. Uma empresa-mãe que opte, em conformidade com o parágrafo 10, por não apresentar demonstrações financeiras consolidadas e apresentar apenas demonstrações financeiras separadas, está a agir em conformidade com os parágrafos 37-42.

ÂMBITO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS

12. *As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe, excepto aquelas referidas no parágrafo 16.*

13. Presume-se a existência de controlo quando a empresa-mãe for proprietária, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto de uma entidade a não ser que, em circunstâncias excepcionais, possa ficar claramente demonstrado que essa propriedade não constitui controlo. Também existe controlo quando a empresa-mãe for proprietária de metade ou menos do poder de voto de uma entidade quando houver: (*)
- (a) poder sobre mais de metade dos direitos de voto em virtude de um acordo com outros investidores;
 - (b) poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da entidade segundo uma cláusula estatutária ou um acordo;
 - (c) poder para nomear ou destituir a maioria dos membros do conselho de direcção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão;
- ou
- (d) poder para apresentar a maioria dos votos em reuniões do conselho de direcção ou de um órgão de gestão equivalente e o controlo da entidade for feito por esse conselho ou órgão.
14. Uma entidade pode ser proprietária de warrants de acções, opções call de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em acções ordinárias, ou outros instrumentos semelhantes que tenham o potencial, se exercido ou convertido, de conceder à entidade o poder de voto ou de reduzir o poder de voto de outra entidade relativamente às políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade (potenciais direitos de voto). A existência e o efeito de potenciais direitos de voto que sejam correntemente exercíveis ou convertíveis, incluindo potenciais direitos de voto detidos por outra entidade, são tidos em consideração quando se avaliar se uma entidade tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade. Os potenciais direitos de voto não são correntemente exercíveis ou convertíveis quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.
15. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para o controlo, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo os termos de exercer os potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais quer sejam considerados individualmente ou em combinação) que afectem os potenciais direitos de voto, excepto a intenção da gerência e a capacidade financeira de exercer ou converter.
16. **Uma subsidiária deve ser excluída da consolidação quando houver provas de que (a) o controlo se destina a ser temporário porque a subsidiária é adquirida e detida exclusivamente com vista à sua alienação nos doze meses seguintes à sua aquisição e (b) a gerência está activamente a procurar um comprador. Os investimentos nessas subsidiárias devem ser classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.**
17. Quando uma subsidiária anteriormente excluída da consolidação em conformidade com o parágrafo 16 não for alienada nos doze meses seguintes, ela deve ser consolidada a partir da data da aquisição (ver IAS 22). As demonstrações financeiras para os períodos desde a aquisição devem ser reexpressas.
18. Excepcionalmente, uma entidade pode ter encontrado um comprador para uma subsidiária excluída da consolidação em conformidade com o parágrafo 16, mas pode não ter concluído a venda nos doze meses seguintes à aquisição devido à necessidade de aprovação por reguladores ou outros. À entidade não é exigido que consolide essa subsidiária se a venda estiver a decorrer à data do balanço e não houver razão para acreditar que não será concluída pouco tempo depois da data do balanço.
19. Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo simples facto de o investidor ser uma organização de capital de risco, um fundo mútuo, um trust ou uma entidade semelhante.
20. Uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo simples facto de as suas actividades empresariais serem dissemelhantes das actividades das outras entidades do grupo. É proporcionada informação relevante consolidando tais subsidiárias e divulgando informação adicional nas demonstrações financeiras consolidadas sobre as diferentes actividades empresariais de subsidiárias. Por exemplo, as divulgações exigidas pela IAS 14 *Relato por Segmentos* ajudam a explicar o significado de diferentes actividades empresariais dentro do grupo.

(*) Ver também a SIC-12 *Consolidação – Entidades de Finalidade Especial*.

IAS 27

21. **Uma empresa-mãe perde o controlo** quando perde o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma investida a fim de obter benefício das suas actividades. A perda de controlo pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma subsidiária passa a estar sujeita ao controlo de um governo, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

22. Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade combina as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias linha a linha adicionando itens idênticos de activos, passivos, capital próprio, rendimento e gastos. A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma entidade económica única, são dados os seguintes passos:
- (a) são eliminadas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe do capital próprio de cada subsidiária (ver a IAS 22, que descreve o tratamento de qualquer goodwill resultante);
 - (b) são identificados os interesses minoritários nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato;
 - e
 - (c) os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem:
 - (i) na quantia desses interesses minoritários à data da concentração original, calculada de acordo com a IAS 22;
 - e
 - (ii) na parte minoritária das alterações no capital próprio desde a data da concentração.
23. Quando existirem potenciais direitos de voto, as proporções de resultados e alterações no capital próprio imputadas à empresa-mãe e aos interesses minoritários são determinadas na base dos interesses de propriedade presentes e não reflectem o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.
24. **Os saldos, transacções, rendimentos e gastos intragrupo devem ser eliminados por inteiro.**
25. Os saldos e transacções intragrupo, incluindo rendimentos, gastos e dividendos, são eliminados por inteiro. Os resultados resultantes de transacções intragrupo que sejam reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos, são eliminados por inteiro. As perdas intragrupo podem indicar uma imparidade que exija reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* aplica-se às diferenças temporárias que surgem da eliminação dos resultados resultantes de transacções intragrupo.
26. **As demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias usadas na preparação das demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas a partir da mesma data de relato. Quando as datas de relato da empresa-mãe e de uma subsidiária forem diferentes, a subsidiária prepara, para finalidades de consolidação, demonstrações financeiras adicionais a partir da mesma data que a das demonstrações financeiras da empresa-mãe a não ser que isso se torne impraticável.**
27. **Quando, de acordo com o parágrafo 26, as demonstrações financeiras de uma subsidiária usadas na preparação de demonstrações financeiras consolidadas forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato da empresa-mãe, devem ser feitos ajustamentos para os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorram entre essa data e a data das demonstrações financeiras da empresa-mãe. Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da subsidiária e a data de relato da empresa-mãe não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.**
28. **As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.**

29. Se um membro do grupo usar políticas contabilísticas que não sejam aquelas adoptadas nas demonstrações financeiras consolidadas para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, serão feitos ajustamentos apropriados às suas demonstrações financeiras ao preparar as demonstrações financeiras consolidadas.
30. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas a partir da data da aquisição tal como definido na IAS 22. Os rendimentos e gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas até à data em que a empresa-mãe deixar de controlar a subsidiária. A diferença entre os proventos da alienação da subsidiária e a sua quantia escriturada à data da alienação, incluindo a quantia cumulativa de quaisquer diferenças de câmbio que se relacionem com a subsidiária reconhecidas no capital próprio de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*, é reconhecida na demonstração dos resultados consolidada como o ganho ou perda resultante da alienação da subsidiária.
31. ***Um investimento numa entidade deve ser contabilizado de acordo com a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração desde a data em que deixar de ser uma subsidiária, desde que não se torne uma associada tal como definido na IAS 28 ou uma entidade conjuntamente controlada tal como descrito na IAS 31.***
32. ***A quantia escriturada do investimento à data em que a entidade deixar de ser uma subsidiária deve ser considerada como o custo aquando da mensuração inicial de um activo financeiro de acordo com a IAS 39.***
33. ***Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos resultados do grupo também devem ser divulgados separadamente.***
34. Os resultados são atribuídos aos accionistas da empresa-mãe e aos interesses minoritários. Porque ambos constituem capital próprio, a quantia atribuída aos interesses minoritários não é rendimento nem gasto.
35. As perdas aplicáveis à minoria numa subsidiária consolidada podem exceder o interesse minoritário no capital próprio da subsidiária. O excesso, e quaisquer perdas adicionais aplicáveis à parte minoritária, são imputados ao interesse maioritário excepto até ao ponto em que a parte minoritária tenha a imposta obrigação de, e seja capaz de, fazer um investimento adicional para cobrir as perdas. Se a subsidiária subsequentemente relatar lucros, esses lucros são imputados ao interesse maioritário até que a parte minoritária das perdas previamente absorvidas pela maioria tenha sido recuperada.
36. Se uma subsidiária tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por interesses minoritários e classificadas como capital próprio, a empresa-mãe calcula a sua parte dos resultados depois de fazer ajustamentos para os dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.

CONTABILIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS, ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS E ASSOCIADAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEPARADAS

37. ***Quando são preparadas demonstrações financeiras Separadas, os investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas 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.

38. Esta Norma não estipula que entidades produzem demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público. Os parágrafos 37 e 39-42 aplicam-se quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro. A entidade também produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público conforme exigido pelo parágrafo 9, a menos que a isenção proporcionada no parágrafo 10 seja aplicável.

IAS 27

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.

DIVULGAÇÃO

40. As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações financeiras consolidadas:
- (a) o facto de que a subsidiária não está consolidada de acordo com o parágrafo 16;
 - (b) [Eliminado]
 - (c) a natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possuir, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto;
 - (d) as razões pelas quais a propriedade, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto ou do potencial poder de voto de uma investida não constitui controlo;
 - (e) a data de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária quando tais demonstrações financeiras forem usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas e corresponderem a uma data de relato ou a um período diferente do da data da empresa-mãe, e a razão para usar uma data de relato ou período diferente;
- e
- (f) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultante de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das subsidiárias de transferirem fundos para a empresa-mãe sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsarem empréstimos ou adiantamentos.
41. Quando forem preparadas demonstrações financeiras separadas para uma empresa-mãe que, de acordo com o parágrafo 10, opte por não preparar demonstrações financeiras consolidadas, essas demonstrações financeiras separadas devem divulgar:
- (a) o facto de que as demonstrações financeiras são demonstrações financeiras separadas; que a isenção de consolidação foi usada; o nome e o país de constituição ou sede da entidade cujas demonstrações financeiras consolidadas que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro foram produzidas para uso público; e a morada onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas;
 - (b) uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido;
- e
- (c) uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea (b).
42. Quando uma empresa-mãe (que não seja uma empresa-mãe abrangida pelo parágrafo 41), um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada ou um investidor numa associada preparar demonstrações financeiras separadas, essas demonstrações financeiras separadas devem divulgar:
- (a) o facto de que as demonstrações são demonstrações financeiras separadas e as razões pelas quais essas demonstrações foram preparadas se não são exigidas por lei;
 - (b) uma listagem dos investimentos significativos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas, incluindo o nome, o país de constituição ou domicílio, a proporção do interesse de propriedade e, se for diferente, a proporção do poder de voto detido;
- e
- (c) uma descrição do método usado para contabilizar os investimentos listados na alínea (b);

e devem identificar as demonstrações financeiras preparadas de acordo com o parágrafo 9 desta Norma, a IAS 28 e a IAS 31 com as quais se relacionam.

IAS 27

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

44. Esta Norma substitui a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização dos Investimentos em Subsidiárias* (revista em 2000).
45. Esta Norma substitui a SIC-33 *Consolidação e Equivalência Patrimonial – Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade*.
-

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

A1. Na IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*, o parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

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

...

Uma subsidiária é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

Interesse minoritário é 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.

A2. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A3. A SIC-12 *Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais* é emendada da forma descrita a seguir.

A referência passa a ter a seguinte redacção:

Referência: IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*

Os parágrafos 9, 10 e 11 passam a ter a seguinte redacção:

9. No contexto de uma EFE, o controlo pode surgir por via da predeterminação das actividades da EFE (operando em «auto-pilot») ou de outra forma. O parágrafo 13 da IAS 27 indica várias circunstâncias que resultam em controlo mesmo em casos em que uma entidade possua metade ou menos do poder de voto de outra entidade. De forma similar, pode existir controlo mesmo em casos em que uma entidade possui pouco ou nenhum do capital próprio da EFE. A aplicação do conceito de controlo exige, em cada caso, julgamento no contexto de todos os factores relevantes.
10. Além das situações descritas no parágrafo 13 da IAS 27, as circunstâncias seguintes, por exemplo, podem indiciar um relacionamento em que uma entidade controla uma EFE e consequentemente devia consolidar a EFE (dá-se orientação adicional no Apêndice a esta Interpretação):
 - (a) em substância, as actividades da EFE estão a ser conduzidas em nome da entidade de acordo com as suas necessidades específicas de negócio de forma que a entidade obtenha benefícios do funcionamento da EFE;
 - (b) em substância, a entidade tem os poderes de tomada de decisão para obter a maioria dos benefícios das actividades da EFE ou, ao estabelecer um mecanismo de «auto-pilot», a entidade delegou estes poderes de tomada de decisão;
 - (c) em substância, a entidade tem direitos para obter a maioria dos benefícios da EFE e pode por conseguinte estar exposta a riscos inerentes às actividades da EFE;

ou

- (d) em substância, a entidade retém a maioria dos riscos residuais ou de propriedade relativos à EFE ou aos seus activos a fim de obter benefícios das suas actividades.

11. [Eliminado]

IAS 27

- A4. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Investimentos em Subsidiárias* são emendadas para IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*.
-

IAS 28

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 28

Investimentos em Associadas

ÍNDICE	Parágrafos
Âmbito	1
Definições	2-12
Influência Significativa	6-10
Método da Equivalência Patrimonial	11-12
Aplicação do método da equivalência patrimonial	13-36
Perdas por Imparidade	31-34
Demonstrações Financeiras Separadas	35-36
Divulgação	37-40
Data de eficácia	41
Retirada de outras tomadas de posição	42-43

Esta Norma revista substitui a IAS 28 (revista em 2000) *Contabilização de Investimentos em Associadas* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÂMBITO

1. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de investimentos em associadas. Contudo, não se aplica a investimentos em associadas detidos por:*

(a) *organizações de capital de risco,*

ou

(b) *fundos mútuos, trusts e entidades semelhantes incluindo fundos de seguros ligados a investimentos*

que, aquando do reconhecimento inicial, sejam mencionados pelo justo valor através dos resultados ou sejam classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Tais investimentos devem ser mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 39, com as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados do período em que ocorreu a alteração.

DEFINIÇÕES

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

Uma associada é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída em sociedade tal como uma parceria, sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto.

Demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

O método da equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e ajustado depois pela alteração pós-aquisição na parte do investidor nos activos líquidos da investida. Os resultados do investidor incluem a parte do investidor nos resultados da investida.

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada contratualmente de uma actividade económica.

Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas.

Uma subsidiária é uma entidade, incluindo uma entidade não constituída tal como uma parceria, que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

3. As demonstrações financeiras nas quais o método da equivalência patrimonial seja aplicado não são demonstrações financeiras separadas, nem são as demonstrações financeiras de uma entidade que não detenha uma subsidiária, associada ou interesse de empreendedor num empreendimento conjunto.
4. As demonstrações financeiras separadas são as apresentadas além de demonstrações financeiras consolidadas, de demonstrações financeiras em que os investimentos são contabilizados mediante o uso do método da equivalência patrimonial e de demonstrações financeiras nas quais os interesses dos empreendedores em empreendimentos conjuntos são proporcionalmente consolidados. As demonstrações financeiras separadas podem ou não ser anexadas a, ou acompanhar, essas demonstrações financeiras.
5. As entidades que estejam isentas da consolidação de acordo com o parágrafo 10 da IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, da aplicação de consolidação proporcional de acordo com o parágrafo 2 da IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos* ou da aplicação do método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 13(c) desta Norma podem apresentar demonstrações financeiras separadas como as suas únicas demonstrações financeiras.

Influência Significativa

6. Se um investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto da investida, presume-se que o investidor tem influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado que esse não é o caso. Pelo contrário, se o investidor detiver, directa, ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto da investida, presume-se que o investidor não tem influência significativa, a menos que tal influência possa ser claramente demonstrada. Uma propriedade substancial ou maioritária por um outro investidor não exclui necessariamente que um investidor tenha influência significativa.
7. A existência de influência significativa por um investidor é geralmente evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:
 - (a) representação no órgão de direcção ou órgão de gestão equivalente da investida;
 - (b) participação em processos de decisão de políticas, incluindo a participação em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
 - (c) transacções materiais entre o investidor e a investida;
 - (d) intercâmbio de pessoal de gestão;ou
 - (e) fornecimento de informação técnica essencial.

IAS 28

8. Uma entidade pode ser proprietária de warrants de acções, opções call de acções, instrumentos de dívida ou de capital próprio que sejam convertíveis em acções ordinárias, ou outros instrumentos semelhantes que tenham o potencial, se exercido ou convertido, de conceder à entidade poder de voto adicional ou de reduzir o poder de voto de outra entidade relativamente às políticas financeira e operacional de outra entidade (i.e. potenciais direitos de voto). A existência e o efeito de potenciais direitos de voto que sejam correntemente exercíveis ou convertíveis, incluindo potenciais direitos de voto detidos por outras entidades, são considerados ao avaliar se uma entidade tem influência significativa. Os potenciais direitos de voto não são correntemente exercíveis ou convertíveis quando, por exemplo, não puderem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até à ocorrência de um acontecimento futuro.
9. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para a influência significativa, a entidade examina todos os factos e circunstâncias (incluindo as condições de exercício dos potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais quer sejam considerados individualmente ou em combinação) que afectem os potenciais direitos, excepto a intenção da gerência e a capacidade financeira de exercer ou converter.
10. Uma entidade perde influência significativa sobre uma investida quando perde o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida. A perda de influência significativa pode ocorrer com ou sem alteração nos níveis absolutos ou relativos de propriedade. Pode ocorrer, por exemplo, quando uma associada passa a estar sujeita ao controlo de um governo, tribunal, administrador ou regulador. Pode também ocorrer como resultado de um acordo contratual.

Método da Equivalência Patrimonial

11. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data da aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. Podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada para alterações no interesse proporcional do investidor na investida resultantes de alterações no capital próprio da investida que não tenham sido reconhecidas nos resultados da investida. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no capital próprio do investidor.
12. Quando existirem potenciais direitos de voto, a parte do investidor nos resultados da investida e nas alterações no capital próprio da investida é determinada na base de interesses de propriedade presentes e não reflecte o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

13. *Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, excepto quando:*
 - (a) *houver provas de que o investimento foi adquirido e detido exclusivamente com vista à sua alienação nos doze meses seguintes à aquisição e de que a gerência está activamente a procurar um comprador;*
 - (b) *se aplicar a excepção do parágrafo 10 da IAS 27, que permite que uma empresa-mãe que também tenha um investimento numa associada não apresente demonstrações financeiras consolidadas;*

ou

 - (c) *se aplique tudo o que segue:*
 - (i) *o investidor for uma subsidiária totalmente detida, ou for uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e quando os seus outros proprietários, incluindo aqueles que de outra forma não tenham direito a voto, tiverem sido informados de que o investidor não aplica o método da equivalência patrimonial e não objectem a tal situação;*
 - (ii) *os instrumentos de dívida ou de capital próprio do investidor não forem negociados num mercado público (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira ou um mercado "de balcão", incluindo mercados locais e regionais);*

(iii) *o investidor não tiver depositado, nem estiver em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público;*

e

(iv) *a empresa-mãe final ou qualquer empresa-mãe intermédia do investidor produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro.*

14. **Os investimentos descritos no parágrafo 13(a) devem ser classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39.**
15. Quando um investimento numa associada anteriormente contabilizado de acordo com a IAS 39 não for alienado nos doze meses seguintes, ele deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data da aquisição (ver IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*). As demonstrações financeiras para os períodos desde a aquisição devem ser reexpressas.
16. Excepcionalmente, uma entidade pode ter encontrado um comprador para uma associada descrita no parágrafo 13(a), mas pode não ter concluído a venda nos doze meses seguintes devido à necessidade de aprovação por parte dos reguladores ou outros. À entidade não é exigido que aplique o método da equivalência patrimonial a um investimento numa tal associada se a venda estiver a decorrer à data do balanço e não houver razão para acreditar que não será concluída pouco tempo depois da data do balanço.
17. O reconhecimento de rendimentos na base de distribuições recebidas pode não ser uma mensuração adequada do rendimento obtido por um investidor com um investimento numa associada porque as distribuições recebidas podem ter pouca relação com o desempenho da associada. Dado que o investidor tem influência significativa sobre a associada, o investidor tem um interesse no desempenho da associada e, consequentemente, no retorno do seu investimento. O investidor contabiliza este interesse estendendo o âmbito das suas demonstrações financeiras para incluir a sua parte nos resultados de uma tal associada. Como resultado, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona um relato mais informativo dos activos líquidos e dos resultados do investidor.
18. **Um investidor deve descontinuar o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre uma associada e deve contabilizar o investimento de acordo com a IAS 39 a partir dessa data, desde que a associada não se torne uma subsidiária ou um empreendimento conjunto tal como definido na IAS 31.**
19. **A quantia escriturada do investimento à data em que deixe de ser uma associada deve ser considerada pelo seu custo aquando da mensuração inicial como um activo financeiro de acordo com a IAS 39.**
20. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na IAS 27. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.
21. A parte de um grupo numa associada é o agregado das detenções nessa associada pela empresa-mãe e suas subsidiárias. As detenções das outras associadas ou empreendimentos conjuntos do grupo são ignoradas para esta finalidade. Quando uma associada tiver subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, os resultados e activos líquidos tidos em consideração na aplicação do método de equivalência patrimonial são os reconhecidos nas demonstrações financeiras da associada (incluindo a parte da associada nos resultados e activos líquidos das suas associadas e empreendimentos conjuntos), depois de qualquer ajustamento necessário para tornar eficazes as políticas contabilísticas unificadas (ver parágrafos 26 e 27).
22. Os resultados resultantes de transacções «ascendentes» e «descendentes» entre um investidor (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras do investidor apenas até ao ponto dos interesses não relacionados do investidor na associada. Transacções «ascendentes» são, por exemplo, vendas de activos de uma associada ao investidor. Transacções «descendentes» são, por exemplo, vendas de activos do investidor a uma associada. A parte do investidor nos resultados da associada resultantes destas transacções é eliminada.

IAS 28

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 (seja positiva ou negativa) entre o custo do investimento e a parte do investidor nos justos valores dos activos líquidos identificáveis da associada é tratada como goodwill (ver IAS 22). O goodwill relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Os ajustamentos apropriados à parte do investidor nos resultados após a aquisição são feitos para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciáveis, com base nos seus justos valores à data da aquisição.
24. *As demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da associada são usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando as datas de relato do investidor e da associada forem diferentes, a associada prepara, para uso do investidor, demonstrações financeiras na mesma data das demonstrações financeiras do investidor a não ser que isso se torne impraticável.*
25. *Quando, de acordo com o parágrafo 24, as demonstrações financeiras de uma associada usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato do investidor, devem ser feitos ajustamentos para os efeitos de transacções ou acontecimentos significativos que ocorreram entre essa data e a data das demonstrações financeiras do investidor. Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da associada e a do investidor não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.*
26. *As demonstrações financeiras do investidor devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.*
27. Se uma associada usar políticas contabilísticas diferentes das do investidor para transacções e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos para conformar as políticas contabilísticas da associada às do investidor quando as demonstrações financeiras da associada forem usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial.
28. Se uma associada tiver acções preferenciais cumulativas em circulação que sejam detidas por partes diferentes do investidor e classificadas como capital próprio, o investidor calcula a sua parte nos resultados depois de fazer ajustamentos nos dividendos de tais acções, quer os dividendos tenham ou não sido declarados.
29. Se a parte de um investidor nas perdas de uma associada igualar ou exceder o seu interesse na associada, o investidor descontinua o reconhecimento da sua parte de perdas adicionais. O interesse numa associada é a quantia escriturada do investimento na associada de acordo com o método da equivalência patrimonial juntamente com quaisquer interesses de longo prazo que, em substância, façam parte do investimento líquido do investidor na associada. Por exemplo, um item para o qual a liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra no futuro previsível é, em substância, uma extensão do investimento da entidade nessa associada. Tais itens podem incluir acções preferenciais e contas a receber ou empréstimos a longo prazo, mas não incluem contas a receber comerciais, contas a pagar comerciais ou quaisquer contas a receber de longo prazo para as quais existam colaterais adequados, tais como empréstimos segurados. As perdas reconhecidas segundo o método da equivalência patrimonial que excedam o investimento do investidor em acções ordinárias são aplicadas a outros componentes do interesse do investidor numa associada pela ordem inversa da sua antiguidade (i.e. prioridade na liquidação).
30. Depois de o interesse do investidor ser reduzido a zero, são proporcionadas perdas adicionais, e é reconhecido um passivo, apenas até ao ponto em que o investidor tiver incorrido em obrigações legais ou construtivas ou tiver feito pagamentos a favor da associada. Se posteriormente a associada relatar lucros, o investidor retoma o reconhecimento da sua parte nesses lucros somente após a sua parte nos lucros igualar a parte das perdas não reconhecidas.

Perdas por Imparidade

31. Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento das perdas da associada de acordo com o parágrafo 29, o investidor aplica os requisitos da IAS 39 para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao investimento líquido do investidor na associada.
32. O investidor também aplica os requisitos da IAS 39 para determinar se é reconhecida qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao interesse do investidor na associada que não constitua parte do investimento líquido e da quantia dessa perda por imparidade.

33. Se a aplicação dos requisitos da IAS 39 indicar que o investimento pode ficar com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. 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 sejam gerados pela investida, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida 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. Qualquer perda por imparidade resultante relativa ao investimento é imputada de acordo com a IAS 36. Por conseguinte, é imputada em primeiro lugar a qualquer goodwill remanescente (ver parágrafo 23).

34. A quantia recuperável de um investimento numa associada é avaliada para cada associada, a menos que a associada não gere influxos de caixa a partir do uso continuado que sejam largamente independentes dos de outros activos da entidade.

Demonstrações Financeiras Separadas

35. **Um investimento numa associada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras separadas do investidor de acordo com os parágrafos 37-42 da IAS 27.**

36. Esta Norma não estipula que entidades produzem demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público.

DIVULGAÇÃO

37. **Devem ser feitas as divulgações seguintes:**

(a) **o justo valor de investimentos em associadas para os quais sejam publicadas cotações de preços;**

(b) **informação financeira resumida das associadas, incluindo as quantias agregadas de activos, passivos, rendimentos e resultados;**

(c) **as razões pelas quais a presunção de que um investidor não tem influência significativa são ultrapassadas se o investidor detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, menos de 20 % dos votos ou do potencial poder de voto da investida mas concluir que tem influência significativa;**

(d) **as razões pelas quais a presunção de que um investidor tem influência significativa são ultrapassadas se o investidor detiver, directa ou indirectamente através de subsidiárias, 20 % ou mais dos votos ou do potencial poder de voto da investida mas concluir que não tem significativa influência;**

(e) **a data de relato das demonstrações financeiras de uma associada, quando essas demonstrações financeiras forem usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e forem de uma data de relato ou de um período que seja diferente da data de relato ou período do investidor, e forem a razão para o uso de uma data de relato ou de um período diferente;**

(f) **a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo ou requisitos regulamentares) sobre a capacidade das associadas para transferir fundos para o investidor sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;**

(g) **a parte não reconhecida nas perdas de uma associada, tanto para o período como cumulativamente, se um investidor descontinuou o reconhecimento da sua parte nas perdas de uma associada;**

IAS 28

- (h) *o facto de uma associada não ter sido contabilizada usando o método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 13;*
- e*
- (i) *informação financeira resumida das associadas, quer individualmente quer em grupo, que não esteja contabilizada usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos activos totais, passivos totais, rendimentos e resultados.*
38. *Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes. A parte do investidor nos resultados dessas associadas, e a quantia escriturada desses investimentos, devem ser divulgadas separadamente. A parte do investidor em quaisquer unidades operacionais em descontinuação dessas associadas também deve ser divulgada separadamente.*
39. *A parte do investidor nas alterações reconhecidas directamente no capital próprio da associada deve ser reconhecida directamente no capital próprio do investidor e deve ser divulgada na demonstração de alterações no capital próprio tal como é exigido pela IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras.*
40. *De acordo com a IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, o investidor divulgará:*
- (a) *a sua parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outros investidores;*
- e*
- (b) *os passivos contingentes que surjam pelo facto de o investidor ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada.*

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

42. Esta Norma substitui a IAS 28 *Contabilização de Investimentos em Associadas* (revista em 2000).
43. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-3 *Eliminação de Ganhos e Perdas não Realizados em Transacções com Associadas;*
- (b) SIC-20 *Método de Equivalência Patrimonial – Reconhecimento de Perdas;*
- e*
- (c) SIC-33 *Consolidação e Método de Equivalência Patrimonial – Potenciais Direitos de Voto e Imputação de Interesses de Propriedade.*

APÊNDICE

IAS 28

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

- A1. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 28 *Contabilização de Investimentos em Associadas* são emendadas para IAS 28 *Investimentos em Associadas*.
-

IAS 31

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 31

Interesses em Empreendimentos Conjuntos

ÍNDICE	Parágrafos
Âmbito	1-2
Definições	3-12
Formas de Empreendimento Conjunto	7
Controlo Conjunto	8
Acordo Contratual	9-12
Operações conjuntamente controladas	13-17
Activos conjuntamente controlados	18-23
Entidades conjuntamente controladas	24-47
Demonstrações Financeiras de um Empreendedor	30-45
Consolidação Proporcional	30-37
Método da Equivalência Patrimonial	38-41
Excepções à Consolidação Proporcional e ao Método da Equivalência Proporcional	42-45
Demonstrações Financeiras Separadas de um Empreendedor	46-47
Transacções entre um empreendedor e um empreendimento conjunto	48-50
Relato de interesses em empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de um investidor	51
Operadores de empreendimentos conjuntos	52-53
Divulgação	54-57
Data de eficácia	58
Retirada da IAS 31 (revista em 2000)	59

Esta Norma revista substitui a IAS 31 (revista em 2000) *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

ÂMBITO

- Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam. Contudo, ela não se aplica a interesses de empreendedores em entidades conjuntamente controladas detidas por:***

(a) organizações de capital de risco,

ou

(b) fundos mútuos, trusts e entidades semelhantes incluindo fundos de seguros ligados a investimentos

que, aquando do reconhecimento inicial, sejam mencionados pelo justo valor através dos resultados ou sejam classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Tais investimentos devem ser mensurados pelo justo valor de acordo com a IAS 39, com as alterações no justo valor reconhecidas nos resultados do período em que ocorreu a alteração.

2. Um empreendedor com um interesse numa entidade conjuntamente controlada está isento dos parágrafos 30 (consolidação proporcional) e 38 (método da equivalência patrimonial) quando satisfizer as seguintes condições:

- (a) houver provas de que o interesse foi adquirido e detido exclusivamente com vista à sua alienação nos doze meses seguintes à aquisição e de que a gerência está activamente a procurar um comprador;
- (b) for aplicável a dispensa no parágrafo 10 da IAS 27 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas, ao permitir que uma empresa-mãe que também tenha um interesse numa entidade conjuntamente controlada não apresente demonstrações financeiras consolidadas;

ou

- (c) se aplique tudo o que segue:

- (i) o empreendedor for uma subsidiária totalmente detida, ou uma subsidiária parcialmente detida por outra entidade e quando os seus proprietários, incluindo aqueles que de outra forma não tenham direito a voto, tiverem sido informados de que o empreendedor não aplica a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial e não objectem a tal situação;
- (ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio do empreendedor não forem negociados num mercado público (uma bolsa de valores doméstica ou estrangeira ou um mercado "de balcão", incluindo mercados locais e regionais);
- (iii) o empreendedor não tiver depositado, nem estiver em vias de depositar, as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outra organização reguladora para a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público;

e

- (iv) a empresa-mãe última ou qualquer empresa-mãe intermédia do empreendedor produzir demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpram as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

DEFINIÇÕES

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

Controlo é o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras de uma actividade económica afim de obter benefícios da mesma.

O método da equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual um interesse numa entidade conjuntamente controlada é inicialmente registado pelo custo e ajustado em seguida para a alteração posterior à aquisição na parte do empreendedor nos activos líquidos da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do empreendedor incluem a parte do empreendedor nos resultados da entidade conjuntamente controlada.

Um investidor num empreendimento conjunto é um participante de um empreendimento conjunto e que não tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

Controlo conjunto é a partilha de controlo acordada contratualmente de uma actividade económica.

IAS 31

Um empreendimento conjunto é um acordo contratual pelo qual dois ou mais parceiros empreendem uma actividade económica que esteja sujeita a controlo conjunto.

Consolidação proporcional é um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das demonstrações financeiras do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor.

Demonstrações financeiras separadas são as que são apresentadas por uma empresa-mãe, um investidor numa associada ou um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, em que os investimentos são contabilizados na base do interesse directo no capital próprio em vez de o ser na base dos resultados e activos líquidos relatados das investidas.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões das políticas operacional e financeira de uma actividade económica mas que não é controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas.

Um empreendedor é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento conjunto.

4. As demonstrações financeiras nas quais a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial seja aplicado não são demonstrações financeiras separadas, nem são demonstrações financeiras de uma entidade que não detenha uma subsidiária, associada ou interesse de empreendedor numa entidade conjuntamente controlada.
5. As demonstrações financeiras separadas são as apresentadas além de demonstrações financeiras consolidadas, de demonstrações financeiras em que os investimentos são contabilizados mediante o uso do método da equivalência patrimonial e de demonstrações financeiras nas quais os interesses dos empreendedores em empreendimentos conjuntos são proporcionalmente consolidados. As demonstrações financeiras separadas não precisam de ser anexadas a, ou de acompanhar, essas demonstrações.
6. As entidades que estejam isentas da consolidação, de acordo com o parágrafo 10 da IAS 27, da aplicação do método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 13(c) da IAS 28 *Investimentos em Associadas* ou da aplicação da consolidação proporcional ou do método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 2 desta Norma podem apresentar demonstrações financeiras separadas como suas únicas demonstrações financeiras.

Formas de Empreendimento Conjunto

7. Os empreendimentos conjuntos assumem formas e estruturas muito diferentes. Esta Norma identifica três grandes tipos – operações conjuntamente controladas, activos conjuntamente controlados e entidades conjuntamente controladas – que são geralmente descritos como, e satisfazem a definição de, empreendimentos conjuntos. As características seguintes são comuns a todos os empreendimentos conjuntos:
 - (a) dois ou mais empreendedores estão ligados por um acordo contratual;
 - e
 - (b) o acordo contratual estabelece o controlo conjunto.

Controlo Conjunto

8. O controlo conjunto pode ser excluído quando uma investida estiver em situação de reorganização legal ou falência, ou operar sob severas restrições a longo prazo na sua capacidade de transferir fundos para o empreendedor. Se o controlo conjunto estiver em continuação, estes acontecimentos não são suficientes em si mesmos para justificar a não contabilização de empreendimentos conjuntos para as finalidades desta Norma.

Acordo Contratual

9. A existência de um acordo contratual distingue entre interesses que envolvam controlo conjunto e investimentos em associadas em que o investidor tenha influência significativa (ver IAS 28). As actividades que não tenham acordo contratual para estabelecer o controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para as finalidades desta Norma.

10. O acordo contratual pode ser evidenciado de várias maneiras; por exemplo, por um contrato entre os empreendedores ou por actas de reuniões entre os empreendedores. Nalguns casos, o acordo é incorporado nos artigos ou outro clausulado do empreendimento conjunto. Qualquer que seja a sua forma, o acordo contratual é geralmente escrito e trata de assuntos tais como:
- (a) a actividade, duração e obrigações de relato do empreendimento conjunto;
 - (b) a nomeação do órgão de direcção ou órgão de gestão equivalente do empreendimento conjunto e os direitos de voto dos empreendedores;
 - (c) contribuições de capital pelos empreendedores;
 - e
 - (d) a partilha dos empreendedores na produção, nos rendimentos, nos gastos ou nos resultados do empreendimento conjunto.
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. O acordo identifica as decisões em áreas essenciais aos objectivos do empreendimento conjunto que necessitem do consentimento de todos os empreendedores e as decisões que possam exigir o consentimento de uma maioria especificada dos empreendedores.
12. O acordo contratual pode identificar um empreendedor como o operador ou o gestor do empreendimento conjunto. O operador não controla o empreendimento conjunto, mas age de acordo com as políticas operacionais e financeiras que tenham sido acordadas pelos empreendedores conforme o acordo contratual e delegadas no operador. Se o operador tiver o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras da actividade económica, ele controla o empreendimento e o empreendimento é uma subsidiária do operador e não um empreendimento conjunto.

OPERAÇÕES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

13. O funcionamento de alguns empreendimentos conjuntos envolve o uso de activos e de outros recursos dos empreendedores e não a formação de uma sociedade, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor usa os seus próprios activos fixos tangíveis e dispõe dos seus próprios inventários. Também incorre nos seus próprios gastos e passivos e procura os seus próprios financiamentos, que representam as suas próprias obrigações. As actividades do empreendimento conjunto podem ser levadas a efeito pelos empregados do empreendedor ao mesmo tempo que as actividades similares deste. O acordo de empreendimento conjunto proporciona geralmente um meio pelo qual são partilhados entre os empreendedores o rédito da venda da produção conjunta e quaisquer gastos incorridos em comum.
14. Um exemplo de uma operação conjuntamente controlada dá-se quando dois ou mais empreendedores combinam as suas operações, recursos e perícia para fabricar, comercializar e distribuir conjuntamente um produto particular, tal como uma aeronave. As diferentes partes do processo de fabrico são levadas a efeito por cada um dos empreendedores. Cada empreendedor suporta os seus próprios custos e obtém uma parte do rédito da venda do avião, sendo tal partilha determinada segundo o acordo contratual.
15. ***A respeito dos seus interesses em operações conjuntamente controladas, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:***
- (a) ***os activos que controla e os passivos em que incorre;***
 - e
 - (b) ***os gastos em que incorre e a sua parte do rédito que obtém proveniente da venda de bens ou serviços pelo empreendimento conjunto.***
16. Dado que os activos, passivos, rendimentos e gastos são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, nenhum ajustamento ou outro procedimento de consolidação será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

IAS 31

17. Podem não ser exigidos registos contabilísticos separados para o próprio empreendimento conjunto e podem não ser preparadas demonstrações financeiras para o empreendimento conjunto. Porém, os empreendedores podem preparar contas de gestão de forma que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

ACTIVOS CONJUNTAMENTE CONTROLADOS

18. Alguns empreendimentos conjuntos envolvem o controlo conjunto, e muitas vezes a propriedade conjunta, por parte dos empreendedores de um ou mais activos que tenham sido contribuídos para, ou adquiridos para a finalidade do empreendimento conjunto e destinados às finalidades do mesmo. Os activos são usados para a obtenção de benefícios para os empreendedores. Cada empreendedor pode ficar com uma parte da produção obtida a partir dos activos e cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos.
19. Estes empreendimentos conjuntos não envolvem a fundação de uma sociedade organizada, parceria ou outra entidade, ou uma estrutura financeira que esteja separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos futuros benefícios económicos através da sua parte nos activos conjuntamente controlados.
20. Muitas actividades nas indústrias do petróleo, gás e extracção de minérios envolvem activos conjuntamente controlados. Por exemplo, um número de empresas de produção de petróleo pode conjuntamente controlar e operar um "pipeline". Cada um dos empreendedores utiliza o "pipeline" para o transporte do seu próprio produto em retorno do qual suporta uma proporção acordada dos gastos de operar o "pipeline". Um outro exemplo de um activo conjuntamente controlado é quando duas entidades controlam conjuntamente uma propriedade, cada uma tomando uma parte das rendas recebidas e suportando uma parte dos gastos.
21. ***A respeito do seu interesse em activos conjuntamente controlados, um empreendedor deve reconhecer nas suas demonstrações financeiras:***
- (a) ***a sua parte dos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos;***
 - (b) ***quaisquer passivos em que tenha incorrido;***
 - (c) ***a sua parte de quaisquer passivos incorridos juntamente com os outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;***
 - (d) ***quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte de quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto;***
- e*
- (e) ***quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto.***
22. A respeito do seu interesse em activos conjuntamente controlados, cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras:
- (a) a sua parte nos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos activos e não como um investimento. Por exemplo, uma parte de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como activo fixo tangível;
 - (b) quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento da sua parte nos activos;
 - (c) a sua parte em quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;
 - (d) quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto;
 - (e) quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como por exemplo, os relacionados com o financiamento do interesse do empreendedor nos activos e com a venda da sua parte da produção.

Dado que os activos, passivos, rendimentos e gastos são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, nenhum ajustamento ou outro procedimento de consolidação será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

23. O tratamento de activos conjuntamente controlados reflecte a substância e a realidade económica e geralmente, a forma legal do empreendimento conjunto. Registos contabilísticos separados do próprio empreendimento conjunto podem ser limitados aos gastos incorridos em comum pelos empreendedores e em última instância suportados pelos empreendedores conforme as participações acordadas entre si. Podem não ser preparadas demonstrações financeiras pelo empreendimento conjunto, embora os empreendedores possam preparar contas de gestão afim de que possam avaliar o desempenho do empreendimento conjunto.

ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS

24. Uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse. A entidade opera da mesma forma que outras entidades, excepto que um acordo contratual entre os empreendedores estabelece o controlo conjunto sobre a actividade económica da entidade.
25. Uma entidade conjuntamente controlada controla os activos do empreendimento conjunto, incorre em passivos e gastos e obtém rendimentos. Pode fazer contratos em seu próprio nome e obter fundos para os fins da actividade do empreendimento conjunto. Cada empreendedor tem direito a uma parte dos lucros da entidade conjuntamente controlada, apesar de que algumas entidades conjuntamente controladas também tenham uma parte da produção obtida do empreendimento conjunto.
26. Um exemplo vulgar de uma entidade conjuntamente controlada é quando duas entidades combinam as suas actividades numa linha particular de negócios através da transferência dos activos e passivos relevantes para uma entidade conjuntamente controlada. Um outro exemplo é quando uma entidade começa um negócio num país estrangeiro em conjunto com o governo ou outro departamento nesse país, por meio do estabelecimento de uma entidade separada que é conjuntamente controlada pela entidade e pelo governo ou departamento.
27. Muitas entidades conjuntamente controladas são em substância semelhantes aos empreendimentos conjuntos referidos como operações conjuntamente controladas. Por exemplo, os empreendedores podem transferir um activo conjuntamente controlado, tal como um “pipeline” de petróleo para uma entidade conjuntamente controlada, por razões fiscais ou outras. De forma semelhante, os empreendedores podem contribuir para uma entidade conjuntamente controlada com activos que serão operados conjuntamente. Algumas operações conjuntamente controladas também envolvem a criação de uma entidade conjuntamente controlada para tratar de aspectos particulares da actividade, como por exemplo, a concepção, a comercialização, distribuição ou serviço pós-venda da produção.
28. Uma entidade conjuntamente controlada tem os seus próprios registos contabilísticos e prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.
29. Cada empreendedor contribui geralmente com dinheiro ou com outros recursos para a entidade conjuntamente controlada. Estas contribuições são incluídas nos registos contabilísticos do empreendedor e reconhecidas nas demonstrações financeiras como um investimento na entidade conjuntamente controlada.

Demonstrações Financeiras de um Empreendedor

Consolidação Proporcional

30. ***Um empreendedor deve reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada ao usar a consolidação proporcional ou o método alternativo descrito no parágrafo 38. Quando for usada a consolidação proporcional, deve ser usado um dos dois formatos de relato identificados adiante.***
31. Um empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando um dos dois formatos de relato para a consolidação proporcional independentemente de ter ou não investimentos em subsidiárias ou de descrever ou não as suas demonstrações financeiras como demonstrações financeiras consolidadas.

IAS 31

32. Ao reconhecer um interesse numa entidade conjuntamente controlada, é essencial que o empreendedor reflecta a substância e a realidade económica do acordo, e não a estrutura ou forma particular do empreendimento conjunto. Numa entidade conjuntamente controlada, um empreendedor tem controlo sobre a sua parte nos benefícios económicos futuros por via da sua parte nos activos e passivos do empreendimento. Esta substância e realidade económica são reflectidas nas demonstrações financeiras consolidadas do empreendedor quando este reconhece os seus interesses nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada ao usar um dos dois formatos de relato para consolidação proporcional descritos no parágrafo 34.
33. A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos activos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A demonstração dos resultados do empreendedor inclui a sua parte nos rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação da consolidação proporcional são semelhantes aos procedimentos para a consolidação de investimentos em subsidiárias, que estão indicados na IAS 27.
34. Podem ser usados formatos diferentes de relato para levar a efeito a consolidação proporcional. O empreendedor pode combinar a sua parte em cada um dos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras. Por exemplo, pode combinar a sua parte nos inventários da entidade conjuntamente controlada com os seus inventários e a sua parte nos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada com os seus activos fixos tangíveis. Como alternativa, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar a sua parte de um activo corrente da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos correntes; pode mostrar a sua parte nos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos fixos tangíveis. Ambos os formatos de relato resultam no relato de quantias idênticas de lucro ou perda e de cada uma das principais classificações de activos, passivos, rendimentos e gastos; ambos os formatos são aceitáveis para as finalidades desta Norma.
35. Qualquer que seja o formato usado para levar a efeito a consolidação proporcional, é desapropriado compensar quaisquer activos ou passivos com a dedução de outros passivos ou activos ou quaisquer rendimentos ou gastos com a dedução de outros gastos ou rendimentos, a menos que exista um direito legal de compensação e a compensação represente a expectativa quanto à realização do activo ou à liquidação do passivo.
36. ***Um empreendedor deve descontinuar o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada.***
37. Um empreendedor descontinua o uso da consolidação proporcional a partir da data em que cesse de ter parte no controlo de uma entidade conjuntamente controlada. Isto pode acontecer, por exemplo, quando o empreendedor aliena o seu interesse ou quando se colocam tais restrições externas à entidade conjuntamente controlada pelo que o empreendedor deixa de ter controlo conjunto.

Método da Equivalência Patrimonial

38. ***Como alternativa à consolidação proporcional descrita no parágrafo 30, um empreendedor deve reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método da equivalência patrimonial.***
39. Um empreendedor reconhece o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o método da equivalência patrimonial independentemente de ter ou não investimentos em subsidiárias ou de descrever ou não as suas demonstrações financeiras como demonstrações financeiras consolidadas.
40. Alguns empreendedores reconhecem os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o método da equivalência patrimonial, tal como descrito na IAS 28. O uso do método da equivalência patrimonial é suportado pelos que argumentam que não é apropriado combinar itens controlados com itens conjuntamente controlados e pelos que acreditam que os empreendedores têm influência significativa, em vez de controlo conjunto, numa entidade conjuntamente controlada. Esta Norma não recomenda o uso do método da equivalência patrimonial porque a consolidação proporcional reflecte melhor a substância e a realidade económica do interesse de um empreendedor numa entidade conjuntamente controlada, ou seja, o controlo sobre a parte do empreendedor nos futuros benefícios económicos. Não obstante, esta Norma permite o uso do método da equivalência patrimonial, como um tratamento alternativo, quando se reconhecem interesses em entidades conjuntamente controladas.
41. ***Um empreendedor deve descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que cesse de ter controlo conjunto sobre, ou de ter influência significativa em, uma entidade conjuntamente controlada.***

Excepções à Consolidação Proporcional e ao Método da Equivalência Proporcional

42. **Os interesses em entidades conjuntamente controladas que correspondam à condição estabelecida no parágrafo 2(a) devem ser classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com a IAS 39.**
43. Quando, de acordo com os parágrafos 2(a) e 42, um interesse numa entidade conjuntamente controlada previamente contabilizado de acordo com a IAS 39 não for alienado nos doze meses seguintes, ele deve ser contabilizado usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a partir da data da aquisição (ver IAS 22 *Concentrações de Actividades Empresariais*). As demonstrações financeiras para os períodos desde a aquisição devem ser reexpressas.
44. Excepcionalmente, um empreendedor pode ter encontrado um comprador para um interesse descrito no parágrafo 2(a), mas pode não ter concluído a venda nos doze meses seguintes à aquisição devido à necessidade de aprovação por reguladores ou outros. Ao empreendedor não é exigido que aplique a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial a um interesse numa entidade conjuntamente controlada se a venda estiver em curso à data do balanço e não houver razão para acreditar que não será concluída pouco tempo depois da data do balanço.
45. **A partir da data na qual a entidade conjuntamente controlada se torna uma subsidiária de um empreendedor, o empreendedor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a IAS 27. A partir da data em que uma entidade conjuntamente controlada se torna uma associada de um empreendedor, o empreendedor deve contabilizar o seu interesse de acordo com a IAS 28.**

Demonstrações Financeiras Separadas de um Empreendedor

46. **Um interesse numa entidade conjuntamente controlada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras separadas de um empreendedor de acordo com os parágrafos 37-42 da IAS 27.**
47. Esta Norma não estipula que entidades produzem demonstrações financeiras separadas disponíveis para uso público.

TRANSACÇÕES ENTRE UM EMPREENDEDOR E UM EMPREENDIMENTO CONJUNTO

48. **Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou de uma perda resultante da transacção deve reflectir a substância da transacção. Enquanto os activos estiverem retidos pelo empreendimento conjunto, e desde que o empreendedor tenha transferido os riscos significativos e as recompensas de propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do ganho ou perda que é atribuível aos interesses dos outros empreendedores (*). O empreendedor deve reconhecer a totalidade da quantia de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione provas de uma redução no valor realizável líquido dos activos correntes ou de uma perda por imparidade.**
49. **Quando um empreendedor comprar activos de um empreendimento conjunto, o empreendedor não deve reconhecer a sua parte nos lucros do empreendimento conjunto derivados da transacção até que revenda os activos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer a sua parte nas perdas resultantes destas transacções da mesma forma que os lucros, excepto que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável líquido de activos correntes ou uma perda por imparidade.**
50. Para avaliar se uma transacção entre um empreendedor e um empreendimento conjunto proporciona prova de imparidade de um activo, o empreendedor determina a quantia recuperável do activo de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Ao determinar o valor em uso, o empreendedor estima os fluxos de caixa futuros provenientes do activo com base no uso continuado do activo e na sua alienação final por parte do empreendimento conjunto.

RELATO DE INTERESSES EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UM INVESTIDOR

51. **Um investidor num empreendimento conjunto que não disponha de controlo conjunto deve contabilizar esse investimento de acordo com a IAS 39 ou, se tiver influência significativa no empreendimento conjunto, de acordo com a IAS 28.**

OPERADORES DE EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS

52. **Os operadores ou gestores de um empreendimento conjunto devem contabilizar quaisquer remunerações de acordo com a IAS 18 Rédito.**

(*) Ver também a SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas - Contribuições Não Monetárias por Empreendedores*.

IAS 31

53. Um ou mais empreendedores podem agir como o operador ou o gestor de um empreendimento conjunto. Aos operadores é geralmente paga uma remuneração de gestão por tais deveres. As remunerações são contabilizadas pelo empreendimento conjunto como um gasto.

DIVULGAÇÃO

54. *Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos passivos contingentes seguintes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, separadamente da quantia de outros passivos contingentes:*
- (a) *quaisquer passivos contingentes em que o empreendedor tenha incorrido em relação aos seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte em cada um dos passivos contingentes que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores;*
 - (b) *a sua parte nos passivos contingentes dos próprios empreendimentos conjuntos pelos quais seja contingentemente responsável;*
- e*
- (c) *os passivos contingentes que surjam porque o empreendedor está contingentemente responsável pelos passivos dos outros empreendedores de um empreendimento conjunto.*
55. *Um empreendedor deve divulgar a quantia agregada dos seguintes compromissos com respeito aos seus interesses em empreendimentos conjuntos separadamente de outros compromissos:*
- (a) *quaisquer compromissos de capital do empreendedor em relação com os seus interesses em empreendimentos conjuntos e a sua parte nos compromissos de capital que tenham sido incorridos conjuntamente com outros empreendedores;*
- e*
- (b) *a sua parte dos compromissos de capital dos próprios empreendimentos conjuntos.*
56. *Um empreendedor deve divulgar uma listagem e descrição de interesses em empreendimentos conjuntos significativos e a proporção do interesse de propriedade detido em entidades conjuntamente controladas. Um empreendedor que reconheça os seus interesses em entidades conjuntamente controladas usando o formato de relato linha a linha para a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial deve divulgar as quantias agregadas de cada um dos activos correntes, dos activos de longo prazo, dos passivos correntes, dos passivos de longo prazo, dos rendimentos e dos gastos relacionados com os seus interesses em empreendimentos conjuntos.*
57. *Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.*

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DA IAS 31 (REVISTA EM 2000)

59. Esta Norma substitui a IAS 31 *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos*(revista em 2000).

APÊNDICE

IAS 31

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

- A1. A SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores* é emendada como se descreve adiante:

A referência passa a ter a seguinte redacção:

Referência:IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*

O parágrafo 1 passa a ter a seguinte redacção:

1. O parágrafo 48 da IAS 31 refere-se tanto às contribuições como às vendas entre um empreendedor e um empreendimento do seguinte modo: «Quando um empreendedor contribuir ou vender activos a um empreendimento conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de um ganho ou perda resultante da transacção deve reflectir a substância da transacção». Além disso, o parágrafo 24 da IAS 31 diz que «uma entidade conjuntamente controlada é um empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse». Não há orientação explícita no reconhecimento de ganhos e perdas resultantes de contribuições de activos não monetários a entidades conjuntamente controladas («ECCs»).

...

- A2. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 31 *Relato Financeiro de Interesses em Empreendimentos Conjuntos* são emendadas para IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

IAS 33

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 33

Resultados por Acção

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-4
Definições	5-8
Mensuração	9-63
Resultados por Acção Básicos	9-29
Resultados	12-18
Acções	19-29
Resultados por Acção Diluídos	30-63
Resultados	33-35
Acções	36-40
Potenciais Acções Ordinárias Diluidoras	41-63
Opções, warrants e seus equivalentes	45-48
Instrumentos convertíveis	49-51
Acções contingentemente emissíveis	52-57
Contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro	58-61
Opções compradas	62
Opções put subscritas	63
Ajustamentos retrospectivos	64-65
Apresentação	66-69
Divulgação	70-73
Data de eficácia	74
Retirada de outras tomadas de posição	75-76

Esta Norma revista substitui a IAS 33 (1997) *Resultados por Acção* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever princípios para a determinação e apresentação de resultados por acção, com vista a melhorar as comparações de desempenho entre diferentes entidades no mesmo período de relato e entre períodos de relato diferentes para a mesma entidade. Mesmo que os dados dos resultados por acção tenham limitações por causa das diferentes políticas contabilísticas que podem ser usadas para determinar «resultados», um denominador determinado consistentemente melhora o relato financeiro. O foco desta Norma está no denominador do cálculo dos resultados por acção.

ÂMBITO

2. *Esta Norma deve ser aplicada por entidades cujas acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias sejam publicamente negociadas e por entidades que estejam no processo de emitir acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em mercados públicos.*
3. *Uma entidade que divulgue resultados por acção deve calcular e divulgar esses resultados por acção em conformidade com esta Norma.*
4. *Quando uma entidade apresenta tanto demonstrações financeiras consolidadas como demonstrações financeiras separadas preparadas em conformidade com a IAS 27 Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas, as divulgações exigidas por esta Norma podem ser apresentadas apenas com base na informação consolidada. Uma entidade que escolha divulgar os resultados por acção com base nas suas demonstrações financeiras separadas deve apresentar essa informação relativa aos resultados por acção apenas na face da sua demonstração de resultados separada. Nenhuma entidade deve apresentar tal informação sobre os resultados por acção nas demonstrações financeiras consolidadas.*

DEFINIÇÕES

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

Antidiluição é um aumento nos resultados por acção ou uma redução na perda por acção resultante do pressuposto de que os instrumentos convertíveis são convertidos, de que as opções ou warrants são exercidos ou de que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Um acordo de emissão contingente de acções é um acordo para emitir acções que esteja dependente da satisfação das condições especificadas.

Acções ordinárias contingentemente emissíveis são acções ordinárias emissíveis por pouco ou nenhum dinheiro ou outra retribuição após satisfação das condições especificadas num acordo de acções contingente.

Diluição é uma redução nos resultados por acção ou um aumento na perda por acção resultante do pressuposto de que os instrumentos convertíveis são convertidos, de que as opções ou warrants são exercidos ou de que são emitidas acções ordinárias após satisfação das condições especificadas.

Opções, warrants e seus equivalentes são instrumentos financeiros que dão ao detentor o direito de comprar acções ordinárias.

Uma acção ordinária é um instrumento de capital próprio que está subordinado a todas as outras classes de instrumentos de capital próprio.

Uma potencial acção ordinária é um instrumento financeiro ou outro contrato que dá ao seu detentor o direito a acções ordinárias.

Opções put sobre acções ordinárias são contratos que dão ao seu detentor o direito de vender acções ordinárias a um preço especificado durante um determinado período.

6. *As acções ordinárias somente participam nos lucros do período após outros tipos de acções, tais como acções preferenciais, terem participado. Uma entidade pode ter mais de uma classe de acções ordinárias. As acções ordinárias da mesma classe têm os mesmos direitos a receber dividendos.*
7. *São exemplos de potenciais acções ordinárias:*
 - (a) *passivos financeiros ou instrumentos de capital próprio, incluindo acções preferenciais, que sejam convertíveis em acções ordinárias;*
 - (b) *opções e warrants;*
 - (c) *acções que seriam emitidas após o cumprimento de condições resultantes de acordos contratuais, tais como a compra de uma empresa ou de outros activos.*

IAS 33

8. Os termos definidos na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* são usados nesta Norma com os significados especificados no parágrafo 11 da IAS 32, excepto quando indicado de forma diferente. A IAS 32 define instrumento financeiro, activo financeiro, passivo financeiro, instrumento de capital próprio e justo valor, e proporciona orientação sobre a aplicação dessas definições.

MENSURAÇÃO

Resultados por Acção Básicos

9. **Uma entidade deve calcular as quantias dos resultados por acção básicos relativas ao lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe e, se apresentado, o lucro ou perda resultante das unidades operacionais em continuação atribuível a esses detentores de capital próprio.**
10. **Os resultados por acção básicos devem ser calculados dividindo o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe (o numerador) pelo número médio ponderado de acções ordinárias em circulação (o denominador) durante o período.**
11. O objectivo da informação relativa aos resultados por acção básicos é proporcionar uma mensuração dos interesses de cada acção ordinária de uma entidade-mãe no desempenho da entidade durante o período de relato.

Resultados

12. **Para a finalidade de calcular os resultados por acção básicos, as quantias atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe com respeito a:**

(a) **lucro ou perda resultante das unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe;**

e

(b) **lucro ou perda atribuível à entidade-mãe**

devem ser as quantias correspondentes às alíneas (a) e (b) ajustadas para as quantias após impostos dos dividendos preferenciais, diferenças resultantes da liquidação das acções preferenciais e outros efeitos semelhantes das acções preferenciais classificadas como capital próprio.

13. Todos os itens de rendimentos e gastos atribuíveis aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe que forem reconhecidos num período, incluindo gasto de imposto e dividendos de acções preferenciais classificados como passivos, são incluídos na determinação de lucro ou perda para o período atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe (ver IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*).
14. A quantia após impostos dos dividendos preferenciais que é deduzida dos resultados é:
- (a) a quantia após impostos de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais não cumulativas declarados com respeito ao período;
- e
- (b) a quantia após impostos dos dividendos preferenciais de acções preferenciais cumulativas necessárias para o período, quer os dividendos tenham ou não sido declarados. A quantia de dividendos preferenciais do período não inclui a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de acções preferenciais cumulativas pagos ou declarados durante o período corrente com respeito a períodos anteriores.
15. As acções preferenciais que proporcionam um baixo dividendo inicial para compensar uma entidade pela venda das acções preferenciais com desconto ou um dividendo acima do preço do mercado em períodos posteriores para compensar os investidores pela aquisição de acções preferenciais acima do preço de mercado são, por vezes, referidos como acções preferenciais de taxa crescente. Qualquer desconto ou prémio na emissão original de acções preferenciais de taxa crescente é amortizado em resultados retidos usando o método do juro efectivo e é tratado como dividendo preferencial para calcular os resultados por acção.

16. As acções preferenciais podem ser readquiridas segundo uma oferta pública de aquisição de uma entidade feita aos detentores. O excesso do justo valor da retribuição paga aos accionistas preferenciais em relação com a quantia escriturada das acções preferenciais representa um retorno para os detentores das acções preferenciais e um débito nos resultados retidos para a entidade. Esta quantia é deduzida no cálculo do lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe.
17. A conversão precoce de acções preferenciais convertíveis pode ser induzida por uma entidade através de alterações favoráveis aos termos de conversão originais ou do pagamento de retribuição adicional. O excesso do justo valor das acções ordinárias ou de outras retribuições pagas em relação com o justo valor das acções ordinárias emissíveis segundo os termos de conversão originais é um retorno para os accionistas preferenciais, sendo deduzido no cálculo do lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe.
18. Qualquer excesso da quantia escriturada de acções preferenciais sobre o justo valor da retribuição paga para as liquidar é adicionado no cálculo do lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe.

Acções

19. ***Para a finalidade de calcular os resultados por acção básicos, o número de acções ordinárias deve corresponder ao número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período.***
20. O uso do número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período reflecte a possibilidade de a quantia de capital dos accionistas poder ter variado durante o período como resultado do maior ou menor número de acções em circulação em qualquer momento. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período é o número de acções ordinárias em circulação no início do período, ajustado pelo número de acções ordinárias readquiridas ou emitidas durante o período multiplicado por um factor ponderador de tempo. O factor ponderador de tempo é o número de dias que as acções estão em circulação como proporção do número total de dias do período; uma aproximação razoável da média ponderada é adequada em muitas circunstâncias.
21. As acções são normalmente incluídas no número médio ponderado de acções desde a data em que a retribuição seja recebível (que é geralmente a data da sua emissão), por exemplo:
 - (a) as acções ordinárias emitidas em troca de dinheiro são incluídas quando o dinheiro seja recebível;
 - (b) as acções ordinárias emitidas por reinvestimento voluntário de dividendos em acções ordinárias ou preferenciais são incluídas quando os dividendos são reinvestidos;
 - (c) as acções ordinárias emitidas em resultado da conversão de um instrumento de dívida em acções ordinárias são incluídas desde a data em que o juro cessa de crescer;
 - (d) as acções ordinárias emitidas em lugar de juros ou de capital de outros instrumentos financeiros são incluídas desde a data em que o juro cessa de crescer;
 - (e) as acções ordinárias emitidas em troca da liquidação de um passivo da entidade são incluídas desde a data da liquidação;
 - (f) as acções ordinárias emitidas como compensação pela aquisição de um activo que não seja dinheiro são incluídas à data em que a aquisição seja reconhecida;

e

 - (g) as acções ordinárias emitidas em troca da prestação de serviços à entidade são incluídas logo que os serviços sejam prestados.

A tempestividade da inclusão de acções ordinárias é determinada pelos termos e condições associados à sua emissão. É dada a devida importância à substância de qualquer contrato associado à emissão.

IAS 33

22. As acções ordinárias emitidas como parte da retribuição de compra de uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição são incluídas no número médio ponderado de acções desde a data da aquisição. Isto deve-se ao facto de a adquirente incorporar os resultados das operações da adquirida na sua demonstração dos resultados a partir dessa data. As acções ordinárias emitidas como parte de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses são incluídas no cálculo do número médio ponderado de acções de todos os períodos apresentados. Isto deve-se a que as demonstrações financeiras da entidade concentrada são preparadas como se a entidade concentrada tivesse sempre existido. Por isso, o número de acções ordinárias usadas para o cálculo dos resultados por acção básicos numa concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses é o agregado do número médio ponderado de acções das entidades concentradas, ajustado a acções equivalentes da entidade cujas acções estejam em circulação após a concentração.
23. As acções ordinárias que sejam emitidas aquando da conversão de um instrumento obrigatoriamente convertível são incluídas no cálculo dos resultados por acção básicos a partir da data de celebração do contrato.
24. As acções contingentemente emissíveis são tratadas como estando em circulação e são incluídas no cálculo dos resultados por acção básicos apenas a partir da data em que todas as condições necessárias estejam satisfeitas (i.e. em que os acontecimentos tenham ocorrido). As acções que apenas sejam emissíveis após a passagem do tempo não são acções contingentemente emissíveis, dado que a passagem do tempo é uma certeza.
25. As acções ordinárias em circulação que sejam contingentemente retornáveis (i.e. sujeitas a recompra) não são tratadas como estando em circulação e são excluídas do cálculo dos resultados por acção básicos até à data em que as acções deixem de estar sujeitas a recompra.
26. ***O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período e para todos os períodos apresentados deve ser ajustado aos acontecimentos, que não sejam a conversão de potenciais acções ordinárias, que tenham alterado o número de acções ordinárias em circulação sem a correspondente alteração nos recursos.***
27. As acções ordinárias podem ser emitidas ou o número de acções ordinárias em circulação pode ser reduzido, sem a correspondente alteração nos recursos. Os exemplos incluem:
 - (a) uma emissão de capitalização ou de bónus (por vezes referenciada como dividendo em acções);
 - (b) um elemento de bónus em qualquer outra emissão, por exemplo, um elemento de bónus numa emissão de direitos aos accionistas existentes;
 - (c) um desdobramento de acções;
 - e
 - (d) um desdobramento de acções inverso (consolidação de acções).
28. Numa emissão de capitalização ou de bónus ou num desdobramento de acções, são emitidas acções ordinárias para os accionistas existentes sem qualquer retribuição adicional. Por isso, o número de acções ordinárias em circulação é aumentado sem um aumento nos recursos. O número de acções ordinárias em circulação antes do acontecimento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de acções ordinárias em circulação como se o acontecimento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo apresentado. Por exemplo, numa emissão de bónus de duas para uma, o número de acções ordinárias em circulação anterior à emissão é multiplicado por três, para obter a nova quantidade total de acções ordinárias, ou por dois, para obter o número de acções ordinárias adicionais.
29. Uma consolidação de acções ordinárias reduz normalmente o número de acções ordinárias em circulação sem uma redução correspondente nos recursos. Contudo, quando o efeito global é uma recompra de acções ao justo valor, a redução no número de acções ordinárias em circulação é o resultado de uma redução correspondente nos recursos. Um exemplo é uma consolidação de acções combinada com um dividendo especial. O número médio ponderado de acções ordinárias em circulação para o período em que a transacção combinada tem lugar é ajustado para a redução no número de acções ordinárias a partir da data em que o dividendo especial é reconhecido.

Resultados por Acção Diluídos

30. ***Uma entidade deve calcular as quantias relativas aos resultados por acção diluídos para o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe e, se apresentado, o lucro ou perda resultante das actividades operacionais em continuação atribuível a esses detentores de capital próprio.***

31. **Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe, bem como o número médio ponderado de acções em circulação, para efeitos de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.**
32. O objectivo dos resultados por acção diluídos é consistente com o dos resultados por acção básicos — proporcionar uma mensuração do interesse de cada acção ordinária no desempenho de uma entidade — ao mesmo tempo que se consideram todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em circulação durante o período. Como resultado:
- (a) o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe é aumentado pela quantia após impostos de dividendos e de interesse reconhecidos no período com respeito às potenciais acções ordinárias diluidoras e é ajustado por quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras;
- e
- (b) o número médio ponderado de acções ordinárias em circulação é aumentado pelo número médio ponderado de outras acções ordinárias que teriam estado em circulação assumindo a conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras.

Resultados

33. **Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve ajustar o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe, tal como calculado de acordo com o parágrafo 12, pelo efeito após impostos de:**
- (a) **quaisquer dividendos ou outros itens relacionados com potenciais acções ordinárias diluidoras que tenham sido deduzidos para chegar ao lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe, tal como calculado de acordo com o parágrafo 12;**
- (b) **qualquer interesse reconhecido no período relacionado com as potenciais acções ordinárias diluidoras;**
- e
- (c) **quaisquer outras alterações nos rendimentos ou gastos que resultariam da conversão das potenciais acções ordinárias diluidoras.**
34. Após as potenciais acções ordinárias terem sido convertidas em acções ordinárias, os itens identificados no parágrafo 33(a)-(c) já não se aplicam. Em vez disso, as novas acções ordinárias têm o direito de participar no lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe. Deste modo, o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe calculados de acordo com o parágrafo 12 são ajustados para os itens identificados no parágrafo 33(a)-(c) e quaisquer impostos relacionados. Os gastos associados às potenciais acções ordinárias incluem custos de transacção e descontos contabilizados em conformidade com o método do juro efectivo (ver parágrafo 9 da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, tal como revista em 2003).
35. A conversão de potenciais acções ordinárias pode conduzir a consequentes alterações nos rendimentos ou gastos. Por exemplo, a redução de gasto de juros relacionado com as potenciais acções ordinárias e o aumento resultante no lucro ou a redução na perda pode conduzir a um aumento nos gastos relacionado com um plano não discricionário de participação nos lucros por empregados. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe são ajustados para tais alterações consequentes nos rendimentos ou gastos.

Acções

36. **Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, o número de acções ordinárias deve ser o número médio ponderado de acções ordinárias calculado de acordo com os parágrafos 19 e 26, mais o número médio ponderado de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de todas as potenciais acções ordinárias diluidoras em acções ordinárias. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem-se considerar como tendo sido convertidas em acções ordinárias no início do período ou, se mais tarde, na data de emissão das potenciais acções ordinárias.**
37. As potenciais acções ordinárias diluidoras devem ser determinadas independentemente para cada período apresentado. O número de potenciais acções ordinárias diluidoras incluídas no período desde o início do ano até à data não é uma média ponderada das potenciais acções ordinárias diluidoras incluídas em cada computação intercalar.

IAS 33

38. As potenciais acções ordinárias são ponderadas no período em que estão em circulação. As potenciais acções ordinárias que são canceladas ou em condições de expiração durante o período somente são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos para a parte do período durante o qual estão em circulação. As potenciais acções ordinárias que são convertidas em acções ordinárias durante o período são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos desde o começo do período até à data da conversão; a partir da data da conversão, as acções ordinárias resultantes são incluídas tanto nos resultados por acção básicos como nos diluídos.
39. O número de acções ordinárias que seriam emitidas na conversão de potenciais acções ordinárias diluidoras é determinado a partir dos termos das potenciais acções ordinárias. Quando existe mais de uma base de conversão, o cálculo presume a taxa de conversão mais vantajosa ou o preço de exercício do ponto de vista do detentor das potenciais acções ordinárias.
40. Uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada pode emitir, para outras partes que não a entidade-mãe, o empreendedor ou o investidor, potenciais acções ordinárias que sejam convertíveis ou em acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada, ou em acções ordinárias da entidade-mãe, do empreendedor ou do investidor (a entidade que relata). Se estas potenciais acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada tiverem um efeito diluidor nos resultados por acção básicos da entidade que relata, elas são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos.

Potenciais Acções Ordinárias Diluidoras

41. ***As potenciais acções ordinárias devem ser tratadas como diluidoras quando, e somente quando, a sua conversão em acções ordinárias diminuiria os resultados por acção ou aumentaria a perda por acção provenientes de unidades operacionais em continuação.***
42. Uma entidade usa o lucro ou perda de unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe como o número de controlo para estabelecer se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras. O lucro ou perda de unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe é ajustado de acordo com o parágrafo 12 e exclui itens relacionados com as unidades operacionais em descontinuação.
43. As potenciais acções ordinárias são antidiluidoras quando a sua conversão em acções ordinárias aumentaria os resultados por acção ou diminuiria a perda por acção das unidades operacionais em continuação. O cálculo dos resultados por acção diluídos não presume a conversão, o exercício ou outra emissão de potenciais acções ordinárias que teria um efeito antidiluidor sobre os resultados por acção.
44. Ao determinar se as potenciais acções ordinárias são diluidoras ou antidiluidoras, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias é considerada separadamente e não em conjunto. A sequência em que as potenciais acções ordinárias são consideradas pode afectar a qualificação como sendo diluidoras. Deste modo, para maximizar a diluição dos resultados por acção básicos, cada emissão ou série de potenciais acções ordinárias é considerada em sequência desde a mais diluidora à menos diluidora, i.e. as potenciais acções ordinárias diluidoras com menos «resultados por acção incremental» são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos antes daquelas que tenham mais resultados por acção incremental. As opções e os warrants são geralmente incluídos primeiro porque não afectam o numerador do cálculo.

Opções, warrants e seus equivalentes

45. ***Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, uma entidade deve assumir o exercício de opções e warrants diluidores da entidade. Os proventos assumidos destes instrumentos devem ser vistos como tendo sido recebidos da emissão de acções ordinárias ao preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. A diferença entre o número de acções ordinárias emitidas e o número de acções ordinárias que teriam sido emitidas ao preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período deve ser tratada como uma emissão de acções ordinárias sem qualquer retribuição.***
46. As opções e os warrants são diluidores quando resultariam na emissão de acções ordinárias por menos do que o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. A quantia da diluição é o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período menos o preço de emissão. Deste modo, para calcular os resultados por acção diluídos, as potenciais acções ordinárias são tratadas como consistindo nas duas situações seguintes:
 - (a) um contrato para emitir um certo número das acções ordinárias pelo seu preço médio de mercado durante o período. Pressupõe-se que essas acções ordinárias têm um preço justo e não são diluidoras nem antidiluidoras. São ignoradas no cálculo de resultados por acção diluídos.

- (b) um contrato para emitir as acções ordinárias remanescentes sem qualquer retribuição. Tais acções ordinárias não geram proventos e não têm efeitos no lucro ou perda atribuível às acções ordinárias em circulação. Por isso, tais acções são diluidoras e são adicionadas ao número de acções ordinárias em circulação no cálculo dos resultados por acção diluídos.
47. As opções e os warrants só têm um efeito diluidor quando o preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período exceder o preço de exercício das opções ou warrants (i.e. estão *in the money*). Os resultados por acção anteriormente apresentados não são ajustados retroactivamente para reflectir as alterações nos preços das acções ordinárias.
48. As opções de acções de empregados com termos fixados ou determináveis e as acções ordinárias não adquiridas são tratadas como opções no cálculo dos resultados por acção diluídos, mesmo que possam ser contingentes na aquisição. São tratadas como estando em circulação na data da concessão. As opções de acções de empregados baseadas no desempenho são tratadas como acções contingentemente emissíveis porque a sua emissão é contingente após a satisfação das condições especificadas, além da passagem do tempo.

Instrumentos convertíveis

49. O efeito diluidor dos instrumentos convertíveis deve ser reflectido nos resultados por acção diluídos, de acordo com os parágrafos 33 e 36.
50. As acções preferenciais convertíveis são antidiluidoras sempre que a quantia do dividendo dessas acções declarada ou acumulada para o corrente período por acção ordinária passível de obtenção por conversão, excede os resultados por acção básicos. De modo semelhante, a dívida convertível é antidiluidora sempre que o seu juro (líquido de impostos e de outras alterações nos rendimentos ou gastos) por acção ordinária passível de obtenção por conversão exceda os resultados por acção básicos.
51. A remição ou conversão induzida das acções preferenciais convertíveis pode afectar apenas uma parte das acções preferenciais convertíveis anteriormente em circulação. Nesses casos, qualquer retribuição em excesso referida no parágrafo 17 é atribuída às acções que foram remidas ou convertidas para a finalidade de determinar se as restantes acções preferencias em circulação são diluidoras. As acções remidas ou convertidas são consideradas separadamente das acções que não foram remidas ou convertidas.

Acções contingentemente emissíveis

52. Tal como no cálculo dos resultados por acção básicos, as acções ordinárias contingentemente emissíveis são tratadas como estando em circulação e incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos se as condições forem satisfeitas (i.e. os acontecimentos tiverem ocorrido). As acções contingentemente emissíveis são incluídas desde o início do período (ou desde a data do acordo de emissão contingente de acções, se for posterior). Se as condições não forem satisfeitas, o número de acções contingentemente emissíveis incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções que seriam emissíveis se o fim do período fosse o fim do período de contingência. A reexpressão não é permitida se as condições não foram satisfeitas quando se extinguir o período de contingência.
53. Se alcançar ou manter uma quantia especificada de resultados para um período for a condição para a emissão contingente e se essa quantia tiver sido alcançada no final do período de relato mas tiver de ser mantida para lá do final do período de relato durante um período adicional, então as acções ordinárias adicionais são tratadas como estando em circulação, se o efeito for diluidor, aquando do cálculo dos resultados por acção diluídos. Nesse caso, o cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções ordinárias que teriam sido emitidas se a quantia dos resultados no final do período de relato fosse a quantia dos resultados no final do período de contingência. Uma vez que os resultados podem mudar num futuro período, o cálculo dos resultados por acção básicos não inclui tais acções ordinárias contingentemente emissíveis até ao final do período de contingência porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.
54. O número de acções ordinárias contingentemente emissíveis pode depender do futuro preço de mercado das acções ordinárias. Nesse caso, se o efeito for diluidor, o cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se no número de acções ordinárias que teriam sido emitidas se o preço de mercado no final do período de relato fosse o preço de mercado no final do período de contingência. Se a condição se basear numa média dos preços de mercado durante um período de tempo que se estende para lá do final do período de relato, é usada a média para o período de tempo que decorreu. Uma vez que o preço de mercado pode mudar num futuro período, o cálculo dos resultados por acção básicos não inclui tais acções ordinárias contingentemente emissíveis até ao final do período de contingência porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.
55. O número de acções ordinárias contingentemente emissíveis pode depender dos futuros resultados e dos futuros preços das acções ordinárias. Nesses casos, o número de acções ordinárias incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos baseia-se em ambas as condições (i.e. resultados até à data e o preço de mercado corrente no final do período de relato). As acções ordinárias contingentemente emissíveis não são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos, a não ser que ambas as condições sejam cumpridas.

IAS 33

56. Noutros casos, o número de acções ordinárias contingentemente emissíveis depende de uma condição diferente dos resultados ou do preço de mercado (por exemplo, a abertura de um número específico de lojas de retalho). Nesses casos, assumindo que o presente estado da condição se mantém inalterado até ao final do período de contingência, as acções ordinárias contingentemente emissíveis são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos de acordo com o estado no final do período de relato.
57. As potenciais acções ordinárias contingentemente emissíveis (diferentes daquelas cobertas por um acordo de emissão contingente de acções, tais como os instrumentos convertíveis contingentemente emissíveis) são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos como se indica a seguir:
- (a) uma entidade determina se as potenciais acções ordinárias podem ser assumidas como emissíveis com base nas condições especificadas para a sua emissão em conformidade com as disposições relativas às acções ordinárias contingentes nos parágrafos 52-56;
- e
- (b) se essas potenciais acções ordinárias devam ser reflectidas nos resultados por acção diluídos, uma entidade determina o seu impacto no cálculo dos resultados por acção diluídos seguindo as disposições para opções e warrants nos parágrafos 45-48, as disposições para instrumentos convertíveis nos parágrafos 49-51, as disposições para contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou em dinheiro nos parágrafos 58-61, ou outras disposições, conforme se julgar apropriado.

Contudo, o exercício ou a conversão não é assumido para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, a menos que seja assumido o exercício ou a conversão de potenciais acções ordinárias em circulação similares que não sejam contingentemente emissíveis.

Contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro

58. **Quando uma entidade tenha emitido um contrato que possa ser liquidado em acções ordinárias ou dinheiro por opção da entidade, a entidade deve presumir que o contrato será liquidado em acções ordinárias e as potenciais acções ordinárias resultantes devem ser incluídas nos resultados por acção diluídos se o efeito for diluidor.**
59. Quando tal contrato for apresentado para fins contabilísticos como activo ou passivo, ou tiver um componente de capital próprio e um componente de passivo, a entidade deve ajustar o numerador para quaisquer alterações no lucro ou perda que tivessem resultado durante o período se o contrato tivesse sido classificado totalmente como instrumento de capital próprio. Esse ajustamento é semelhante aos ajustamentos exigidos no parágrafo 33.
60. **Para contratos que possam ser liquidados em acções ordinárias ou dinheiro por opção do detentor, o mais diluidor entre liquidação em dinheiro e liquidação em acções será usado no cálculo dos resultados por acção diluídos.**
61. Um exemplo de um contrato que pode ser liquidado em acções ordinárias ou dinheiro é um instrumento de dívida que, na maturidade, concede à entidade o direito ilimitado de liquidar a quantia de capital em dinheiro ou nas suas próprias acções ordinárias. Outro exemplo é uma opção put subscreta que permite ao detentor escolher entre liquidação em acções ordinárias e liquidação em dinheiro.

Opções compradas

62. Os contratos como opções put compradas e opções call compradas (i.e. opções detidas pela entidade sobre as suas próprias acções ordinárias) não são incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos porque a sua inclusão seria antidiluidora. A opção put seria exercida apenas se o preço de exercício fosse superior ao preço de mercado e a opção call seria exercida apenas se o preço de exercício fosse inferior ao preço de mercado.

Opções put subscritas

63. **Os contratos que exijam que a entidade readquira as suas próprias acções, tais como as opções put subscritas e os contratos de compra forward, são reflectidos no cálculo dos resultados por acção diluídos se o efeito for diluidor. Se estes contratos estiverem «abaixo do valor» (in the money) durante o período (i.e. o preço de exercício ou de liquidação for superior ao preço médio de mercado para esse período), o potencial efeito diluidor sobre os resultados por acção deve ser calculado da seguinte forma:**
- (a) **deve presumir-se que, no início do período, suficientes acções ordinárias serão emitidas (ao preço médio do mercado durante o período) para gerar proventos que satisfaçam o contrato;**

(b) *deve presumir-se que os proventos resultantes da emissão serão usados para satisfazer o contrato (i.e. para comprar de volta as acções ordinárias);*

e

(c) *as acções ordinárias incrementais (a diferença entre o número de acções ordinárias assumidas emitidas e o número de acções ordinárias recebidas como resultado da satisfação do contrato) devem ser incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos.*

AJUSTAMENTOS RETROSPECTIVOS

64. *Se o número de acções ordinárias ou potenciais acções ordinárias em circulação aumentar como resultado de uma capitalização, uma emissão de bónus ou de um desdobramento de acções ou diminuir como resultado de um desdobramento de acções inverso, o cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos apresentados deve ser ajustado retrospectivamente. Se estas alterações ocorrerem após a data do balanço, mas antes da autorização para a emissão das demonstrações financeiras, os cálculos por acção daquelas e de quaisquer demonstrações financeiras de períodos anteriores apresentadas devem ser baseados no novo número de acções. 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 de todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto ao seguinte:*

(a) *os efeitos dos erros e ajustamentos resultantes das alterações nas políticas contabilísticas, contabilizados retrospectivamente;*

e

(b) *os efeitos de uma concentração de actividades empresariais que seja uma unificação de interesses.*

65. *Uma entidade não reexpressa os resultados por acção diluídos de qualquer período anterior apresentado devido a alterações nos pressupostos usados no cálculo dos resultados por acção ou para a conversão de potenciais acções ordinárias em acções ordinárias.*

APRESENTAÇÃO

66. *Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos na face da demonstração dos resultados para o lucro ou perda das unidades operacionais em continuação atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe e relativamente ao lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe durante o período, para cada classe de acções ordinárias que tenha um direito diferente de participação no lucro durante o período. Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos com igual proeminência para todos os períodos apresentados.*

67. *Os resultados por acção são apresentados para cada período para o qual seja apresentada uma demonstração dos resultados. Se os resultados por acção diluídos forem relatados para pelo menos um período, devem ser relatados para todos os períodos apresentados, mesmo que sejam iguais aos resultados por acção básicos. Se os resultados por acção básicos e diluídos forem iguais, pode ser feita uma dupla apresentação numa só linha da demonstração dos resultados.*

68. *Uma entidade que relate uma unidade operacional em descontinuação deve divulgar as quantias por acção básicas e diluídas relativamente à unidade operacional em descontinuação, seja na face da demonstração dos resultados ou nas notas às demonstrações financeiras.*

69. *Uma entidade deve apresentar os resultados por acção básicos e diluídos, mesmo que as quantias divulgadas sejam negativas (i.e. uma perda por acção).*

DIVULGAÇÃO

70. *Uma entidade deve divulgar o seguinte:*

(a) *as quantias usadas como numeradores no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação dessas quantias com o lucro ou perda atribuível à entidade-mãe para o período em questão. A reconciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afecta os resultados por acção.*

(b) *o número médio ponderado de acções ordinárias usado como denominador no cálculo dos resultados por acção básicos e diluídos e uma reconciliação destes denominadores uns com os outros. A reconciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afecta os resultados por acção.*

IAS 33

- (c) *instrumentos (incluindo acções contingentemente emissíveis) que poderiam diluir os resultados por acção básicos no futuro, mas que não foram incluídos no cálculo dos resultados por acção diluídos porque são antidiluidores para o(s) período(s) apresentado(s).*
- (d) *uma descrição das transacções de acções ordinárias ou das transacções de potenciais acções ordinárias, que não sejam aquelas contabilizadas em conformidade com o parágrafo 64, que ocorram após a data do balanço e que teriam alterado significativamente o número de acções ordinárias ou de potenciais acções ordinárias em circulação no final do período se essas transacções tivessem ocorrido antes do final do período de relato.*

71. Exemplos de transacções referidas no parágrafo 70(d) incluem:

- (a) uma emissão de acções a dinheiro;
- (b) uma emissão de acções quando os proventos são usados para reembolsar dívidas ou acções preferenciais em circulação à data do balanço;
- (c) a remição de acções ordinárias em circulação;
- (d) a conversão ou o exercício de potenciais acções ordinárias em circulação à data do balanço em acções ordinárias;
- (e) uma emissão de opções, warrants ou instrumentos convertíveis;
- e
- (f) a consecução de condições que resultariam na emissão de acções contingentemente emissíveis.

As quantias dos resultados por acção não são ajustadas devido a transacções que ocorram após a data do balanço porque tais transacções não afectam a quantia de capital usada para produzir o resultado do período.

72. Os instrumentos financeiros e outros contratos que gerem potenciais acções ordinárias podem incorporar termos e condições que afectem a mensuração de resultados por acção básicos e diluídos. Estes termos e condições podem determinar se quaisquer potenciais acções ordinárias são diluidoras e, em caso afirmativo, o efeito sobre o número médio ponderado de acções em circulação e quaisquer consequentes ajustamentos no lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário. A divulgação dos termos e condições desses instrumentos financeiros e outros contratos é encorajada, se não for exigida (ver IAS 32).
73. *Se uma entidade divulgar, além dos resultados por acção básicos e diluídos, quantias por acção usando um componente relatado da demonstração dos resultados diferente do exigido por esta Norma, tais quantias devem ser calculadas usando o número médio ponderado de acções ordinárias determinado de acordo com esta Norma. As quantias básicas e diluídas por acção relativamente a esse componente devem ser divulgadas com igual proeminência e apresentadas nas notas às demonstrações financeiras. Uma entidade deve indicar a base segunda a qual o(s) numerador(es) é(são) determinado(s), incluindo se as quantias por acção são antes ou depois dos impostos. Se um componente da demonstração dos resultados for usado que não seja relatado como item de linha na demonstração dos resultados, deve ser fornecida uma reconciliação entre o componente usado e um item e linha que seja relatado na demonstração de resultados.*

DATA DE EFICÁCIA

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

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

75. Esta Norma substitui a IAS 33 *Resultados por Acção* (emitida em 1997).
76. Esta Norma substitui a SIC-24 *Resultados por Acção — Instrumentos Financeiros e Outros Contratos que Possam ser Liquidados em Acções*.

APÊNDICE A

Guia de Aplicação

Este apêndice faz parte integrante desta Norma.

Lucro ou perda atribuível à entidade-mãe

- A1. Para a finalidade de calcular os resultados por acção com base nas demonstrações financeiras consolidadas, o lucro ou perda atribuível à entidade-mãe refere-se ao lucro ou perda da entidade consolidada depois do ajustamento devido a interesses minoritários.

Emissões de direitos

- A2. A emissão de acções ordinárias no momento do exercício ou da conversão de potenciais acções ordinárias não origina normalmente um elemento de bônus. Isto deve-se ao facto de as potenciais acções ordinárias serem normalmente emitidas pelo seu valor total, resultando numa alteração proporcional nos recursos disponíveis da entidade. Numa emissão de direitos, contudo, o preço de exercício é muitas vezes menor do que o justo valor das acções. Deste modo, conforme indicado no parágrafo 27(b), tal emissão de direitos inclui um elemento de bônus. Se uma emissão de direitos for oferecida a todos os accionistas existentes, o número de acções ordinárias a serem usadas no cálculo de resultados por acção básicos e diluídos para todos os períodos antes da emissão de direitos é o número de acções ordinárias em circulação antes da emissão, multiplicado pelo seguinte factor:

Justo valor por acção imediatamente antes do exercício de direitos / Justo valor teórico por acção após exercício de direitos

O justo valor teórico por acção após exercício de direitos é calculado pela adição do valor de mercado agregado das acções imediatamente anterior ao exercício dos direitos aos proventos obtidos pelo exercício dos direitos e dividindo pelo número de acções em circulação após o exercício dos direitos. Quando os direitos forem publicamente negociados separadamente das acções antes da data do exercício, o justo valor para a finalidade deste cálculo é estabelecido no fecho do último dia em que as acções sejam negociadas juntamente com os direitos.

Número de controlo

- A3. Para ilustrar a aplicação da noção de número de controlo descrita nos parágrafos 42 e 43, assuma-se que uma entidade tem lucro resultante de unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe no valor de 4 800 UM (*), uma perda resultante de unidades operacionais em descontinuação atribuível à entidade-mãe de (7 200 UM), uma perda atribuível à entidade-mãe de (2 400 UM) e 2 000 acções ordinárias e 400 potenciais acções ordinárias em circulação. Os resultados por acção básicos da entidade são 2,40 UM para as unidades operacionais em continuação, (3,60 UM) para as unidades operacionais em descontinuação e (1,20 UM) para a perda durante o período. As 400 potenciais acções ordinárias são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos porque os resultados resultantes de 2,00 UM por acção para as unidades operacionais em continuação é diluidor, assumindo nenhum impacto dessas 400 potenciais acções ordinárias no lucro ou perda. Dado que o lucro das unidades operacionais em continuação atribuível à entidade-mãe é o número de controlo, a entidade também inclui essas 400 potenciais acções ordinárias no cálculo das quantias dos outros resultados por acção, mesmo que as quantias dos resultados por acção resultantes sejam antidiluidoras para as suas quantias comparáveis dos resultados por acção básicos, i.e. a perda por acção é menor [(3,00 UM) por acção para a perda decorrente das unidades operacionais em descontinuação e (1,00 UM) por acção para a perda durante o período].

(*) Neste guia, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias» (UM).

Preço médio de mercado das acções ordinárias

- A4. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, o preço médio de mercado das acções ordinárias assumidas como emitidas é calculado com base no preço médio de mercado das acções ordinárias durante o período. Teoricamente, cada transacção de mercado relativa às acções ordinárias de uma entidade poderia ser incluída na determinação do preço médio de mercado. Como medida prática, contudo, é normalmente adequada uma média simples dos preços semanais ou mensais.
- A5. Em geral, as cotações de fecho são adequadas para calcular o preço médio do mercado. Porém, quando ocorre uma grande flutuação nos preços, a média dos preços mais alto e mais baixo costuma produzir um preço mais representativo. O método usado para calcular o preço médio de mercado é usado de forma consistente, a menos que deixe de ser representativo devido a condições alteradas. Por exemplo, uma entidade que usa as cotações de fecho para calcular o preço médio do mercado durante vários anos de preços relativamente estáveis pode mudar para a média dos preços mais alto e mais baixo se os preços começarem a ter grande flutuação e as cotações de fecho deixarem de produzir um preço médio representativo.

Opções, warrants e seus equivalentes

- A6. As opções ou warrants para compra de instrumentos convertíveis são assumidos como exercidos para compra do instrumento convertível sempre que o preço médio tanto do instrumento convertível como das acções ordinárias passíveis de obtenção por conversão estiver acima do preço de exercício das opções ou warrants. Contudo, o exercício não é assumido, a menos que a conversão de semelhantes instrumentos convertíveis em circulação, caso existam, também seja assumida.
- A7. As opções ou warrants podem permitir ou exigir a oferta de aquisição da dívida ou de outros instrumentos da entidade (ou da respectiva entidade-mãe ou uma subsidiária) como pagamento da totalidade ou de uma parte do preço de exercício. No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants têm um efeito diluidor se (a) o preço médio de mercado das acções ordinárias relacionadas para o período exceder o preço de exercício ou (b) o preço de venda do instrumento a ser oferecido para aquisição for inferior ao preço pelo qual o instrumento possa ser oferecido para aquisição segundo o acordo de opção ou warrant e o desconto resultante estabelecer um preço de exercício efectivo abaixo do preço de mercado das acções ordinárias passíveis de obtenção mediante exercício. No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants são assumidos como exercidos e a dívida ou outros instrumentos são assumidos como oferecidos para aquisição. Se o dinheiro da oferta de aquisição for mais vantajoso para o detentor da opção ou do warrant e o contrato permitir dinheiro da oferta de aquisição, assume-se o dinheiro da oferta de aquisição. O juro (líquido de impostos) de qualquer dívida assumida como oferecida para aquisição é adicionado como ajustamento no numerador.
- A8. Recebem um tratamento semelhante as acções preferenciais que tenham disposições semelhantes, bem como outros instrumentos que tenham opções de conversão que permitem ao investidor pagar em dinheiro para obter uma taxa de conversão mais favorável.
- A9. Os termos subjacentes a certas opções ou warrants podem exigir que os proventos recebidos do exercício desses instrumentos sejam aplicados para remir dívidas ou outros instrumentos da entidade (ou da respectiva entidade-mãe ou de uma subsidiária). No cálculo dos resultados por acção diluídos, essas opções ou warrants são assumidos como exercidos e os proventos são aplicados para compra da dívida ao seu preço médio de mercado em vez da compra de acções ordinárias. Contudo, o excesso de proventos recebidos do exercício assumido sobre a quantia usada para a compra assumida da dívida é considerado (i.e. assumido como usado para comprar de volta acções ordinárias) no cálculo dos resultados por acção diluídos. O juro (líquido de impostos) de qualquer dívida assumida como comprada é adicionado como ajustamento no numerador.

Opções put subscritas

- A10. Para ilustrar a aplicação do parágrafo 63, assumam-se que uma entidade tem 120 opções put subscritas em circulação sobre as suas acções ordinárias, com um preço de exercício de 35 UM. O preço médio de mercado das suas acções ordinárias durante o período é 28 UM. Ao calcular os resultados por acção diluídos, a entidade assume que emitiu 150 acções a 28 UM por acção no início do período para satisfazer a sua obrigação put de 4 200 UM. A diferença entre as 150 acções ordinárias emitidas e as 120 acções ordinárias recebidas como resultado da satisfação da opção put (30 acções ordinárias incrementais) é adicionada ao denominador no cálculo dos resultados por acção diluídos.

Instrumentos de subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou associadas

- A11. As potenciais acções ordinárias de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada convertíveis ou em acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada, ou em acções ordinárias da entidade-mãe, do empreendedor ou do investidor (a entidade que relata) são incluídas no cálculo dos resultados por acção diluídos da seguinte forma:
- (a) os instrumentos emitidos por uma subsidiária, um empreendimento conjunto ou uma associada que permitam aos seus detentores a obtenção de acções ordinárias da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada são incluídos no cálculo dos dados relativos aos resultados por acção diluídos da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada. Esses resultados por acção são então incluídos nos cálculos dos resultados por acção da entidade que relata, com base na detenção, por parte da entidade que relata, dos instrumentos da subsidiária, do empreendimento conjunto ou da associada.
 - (b) os instrumentos de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada que sejam convertíveis em acções ordinárias da entidade que relata são considerados entre as potenciais acções ordinárias da entidade que relata para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos. Do mesmo modo, as opções ou warrants emitidos por uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada para a compra de acções ordinárias da entidade que relata são considerados entre as potenciais acções ordinárias da entidade que relata no cálculo dos resultados por acção diluídos consolidados.
- A12. Para a finalidade de determinar o efeito dos resultados por acção dos instrumentos emitidos por uma entidade que relata e que sejam convertíveis em acções ordinárias de uma subsidiária, empreendimento conjunto ou associada, os instrumentos são assumidos como convertidos e o numerador (lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe) é ajustado conforme necessário de acordo com o parágrafo 33. Além desses ajustamentos, o numerador é ajustado para qualquer alteração no lucro ou perda registado pela entidade que relata (tal como rendimento de dividendos ou rendimento do método da equivalência patrimonial) que seja atribuível ao aumento no número de acções ordinárias em circulação da subsidiária, empreendimento conjunto ou associada como resultado da conversão assumida. O denominador do cálculo dos resultados por acção diluídos não é afectado porque o número de acções ordinárias em circulação da entidade que relata não se alteraria com a conversão assumida.

Instrumentos de capital próprio participantes e acções ordinárias de dupla classe

- A13. O capital próprio de algumas entidades inclui:
- (a) instrumentos que participam nos dividendos com acções ordinárias de acordo com uma fórmula predeterminada (por exemplo, duas para uma), com, por vezes, um limite superior na extensão da participação (por exemplo, até ao máximo de uma quantia especificada por acção).
 - (b) uma classe de acções ordinárias com uma taxa de dividendo diferente da de uma outra classe de acções ordinárias, mas sem direitos de antiguidade ou senioridade.
- A14. Para a finalidade de calcular os resultados por acção diluídos, a conversão é assumida para aqueles instrumentos descritos no parágrafo A13 que são convertíveis em acções ordinárias se o efeito for diluidor. Para aqueles instrumentos que não sejam convertíveis numa classe de acções ordinárias, o lucro ou perda para o período é atribuído às diferentes classes de acções e instrumentos de capital próprio participantes de acordo com os seus direitos a dividendos ou outros direitos e participação nos resultados não distribuídos. Para calcular os resultados por acção básicos e diluídos:
- (a) o lucro ou perda atribuível aos detentores de capital próprio ordinário da entidade-mãe são ajustados (um lucro reduzido e uma perda aumentada) pela quantia de dividendos declarada no período para cada classe de acções e pela quantia contratual de dividendos (ou juros das obrigações participantes) que devem ser pagas relativamente ao período em questão (por exemplo, dividendos cumulativos não pagos).
 - (b) o restante lucro ou perda é atribuído às acções ordinárias e aos instrumentos de capital próprio participantes, na medida em que cada instrumento participe nos resultados, como se todo o lucro ou perda do período tivesse sido distribuído. O total do lucro ou perda atribuído a cada classe de instrumento de capital próprio é determinado adicionando a quantia atribuída para dividendos à quantia atribuída para um elemento de participação.

IAS 33

- (c) a quantia total do lucro ou perda atribuída a cada classe de instrumentos de capital próprio é dividida pelo número de instrumentos em circulação aos quais os resultados são atribuídos para determinar os resultados por acção do instrumento.

Para o cálculo dos resultados por acção diluídos, todas as potenciais acções ordinárias que se assume terem sido emitidas são incluídas nas acções ordinárias em circulação.

Acções parcialmente pagas

- A15. Quando sejam emitidas acções ordinárias, mas não totalmente pagas, estas são tratadas no cálculo dos resultados por acção básicos com uma fracção de uma acção ordinária até ao ponto em que tenham o direito de participar nos dividendos durante o período relativo a uma acção ordinária totalmente paga.
- A16. Na medida em que as acções parcialmente pagas não tenham o direito de participar nos dividendos durante o período, estas são tratadas como equivalentes a warrants ou opções no cálculo dos resultados por acção diluídos. A diferença não paga é assumida como representando proventos usados para a compra de acções ordinárias. O número de acções incluídas nos resultados por acção diluídos é a diferença entre o número de acções subscritas e o número de acções que se assume terem sido compradas.
-

APÊNDICE B

IAS 33

Emendas a Outras Tomadas de Posição

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

- B1. Nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, incluindo as Normas Internacionais de Contabilidade e as Interpretações, aplicáveis em Dezembro de 2003, as referências à versão corrente da IAS 33 *Resultados Por Acção* são emendadas para IAS 33 *Resultados por Acção*.
-

Propriedades de Investimento

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	1
Âmbito	2-4
Definições	5-15
Reconhecimento	16-19
Mensuração no reconhecimento	20-29
Mensuração após reconhecimento	30-56
Política Contabilística	30-32
Modelo do Justo Valor	33-55
Incapacidade de Determinar Fielmente o Justo Valor	53-55
Modelo do Custo	56
Transferências	57-65
Alienações	66-73
Divulgação	74-79
Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo	74-79
Modelo do Justo Valor	76-78
Modelo do Custo	79
Disposições transitórias	80-84
Modelo do Justo Valor	80-82
Modelo do Custo	83-84
Data de eficácia	85
Retirada da IAS 40 (2000)	86

Esta Norma revista substitui a IAS 40 (2000) *Propriedades de Investimento* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de propriedades de investimento e respectivos requisitos de divulgação.

ÂMBITO

IAS 40

2. ***Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades de investimento.***
3. Entre outras coisas, esta Norma aplica-se à mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedades de investimento detidos numa locação contabilizada como locação financeira e à mensuração nas demonstrações financeiras de um locador de propriedades de investimento disponibilizadas a um locatário numa locação operacional. Esta Norma não trata de assuntos cobertos pela IAS 17 *Locações*, incluindo:
- (a) classificação de locações como locações financeiras ou locações operacionais;
 - (b) reconhecimento de rendimentos de locações resultantes de propriedades de investimento (ver também IAS 18 *Rédito*);
 - (c) mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário de interesses de propriedade detidos segundo uma locação contabilizada como locação operacional;
 - (d) mensuração nas demonstrações financeiras de um locador do seu investimento líquido numa locação financeira;
 - (e) contabilização de transacções de venda e relocação;
- e
- (f) divulgações acerca de locações financeiras e de locações operacionais.
4. Esta Norma não se aplica a:
- (a) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver IAS 41 *Agricultura*);
 - (b) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

DEFINIÇÕES

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

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço.

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.

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.

Propriedade de investimento é a propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

- (a) ***uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas;***

ou

- (b) ***venda no curso ordinário do negócio.***

IAS 40

Propriedade ocupada pelo dono é a propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário segundo uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

6. **Um interesse de propriedade que seja detido por um locatário segundo uma locação operacional pode ser classificado e contabilizado como propriedade de investimento se, e apenas se, a propriedade satisfizer de outra forma a definição de uma propriedade de investimento e o locatário usasse o modelo do justo valor definido nos parágrafos 33-55 para o activo reconhecido. Esta classificação alternativa está disponível numa base de propriedade por propriedade. Contudo, uma vez escolhida esta classificação alternativa para um interesse de propriedade deste género detido segundo uma locação operacional, todas as propriedades classificadas como propriedade de investimento devem ser contabilizadas usando o modelo do justo valor. Quando esta classificação alternativa for escolhida, qualquer interesse assim classificado é incluído nas divulgações exigidas nos parágrafos 74-78.**
7. As propriedades de investimento são detidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas. Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros activos detidos por uma entidade. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos donos. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* aplica-se a propriedades ocupadas pelos donos.
8. O que se segue são exemplos de propriedades de investimento:
 - (a) terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;
 - (b) terrenos detidos para um futuro uso correntemente indeterminado (se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo dono ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital);
 - (c) um edifício que seja propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que seja locado segundo uma ou mais locações operacionais;
 - (d) um edifício que esteja desocupado mas detido para ser locado segundo uma ou mais locações operacionais.
9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades de investimento, estando, por isso, fora do âmbito desta Norma:
 - (a) propriedades detidas para venda no curso ordinário do negócio ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver IAS 2 *Inventários*), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;
 - (b) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros (ver IAS 11 *Contratos de Construção*);
 - (c) propriedade ocupada pelo dono (ver IAS 16), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação;
 - (d) propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento. A IAS 16 aplica-se a tal propriedade até que a construção ou o desenvolvimento esteja concluído, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento e em que se aplica esta Norma. Porém, esta Norma aplica-se a propriedades de investimento existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para futuro uso continuado como propriedade de investimento (ver parágrafo 58);
 - (e) propriedade que seja locada a outra entidade segundo uma locação financeira.

10. Algumas propriedades compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.
11. Em alguns casos, uma entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade que ela detenha. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando o dono de um edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.
12. Noutros casos, os serviços prestados são significativos. Por exemplo, se uma entidade possui e gere um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, um hotel gerido pelo dono, é uma propriedade ocupada pelo dono e não uma propriedade de investimento.
13. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos que uma propriedade não se qualifique como propriedade de investimento. Por exemplo, o dono de um hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros segundo um contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam grandemente. Num extremo do espectro, a posição do dono pode, em substância, ser a de um investidor passivo. No outro extremo do espectro, o dono pode simplesmente ter procurado fora funções do dia a dia embora ficando com significativa exposição a riscos de variações nos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.
14. É necessário juízo de valor para determinar se uma propriedade se qualifica como uma propriedade de investimento. Uma entidade desenvolve critérios afim de que possa exercer esse juízo de valor de forma consistente de acordo com a definição de propriedade de investimento e com a relacionada orientação nos parágrafos 7-13. O parágrafo 75(c) exige que uma entidade divulgue estes critérios quando a classificação for difícil.
15. Em alguns casos, uma entidade possui propriedade que está locada à e ocupada pela sua empresa-mãe ou por uma outra subsidiária. A propriedade não se qualifica como propriedade de investimento nas demonstrações financeiras consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo dono da perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade é propriedade de investimento se satisfizer a definição do parágrafo 5. Por isso, o locador trata a propriedade como propriedade de investimento nas suas demonstrações financeiras individuais.

RECONHECIMENTO

16. ***A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando, e apenas quando:***
 - (a) ***for provável que os futuros benefícios económicos que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade;***
 - e*
 - (b) ***o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.***
17. Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos da propriedade de investimento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir uma propriedade de investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção a uma propriedade.
18. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento os custos da manutenção diária à propriedade. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da manutenção diária são basicamente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de peças sobresselentes menores. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para «reparações e manutenção» da propriedade.

IAS 40

19. Partes de propriedades de investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, uma entidade reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo da parte de substituição de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo seja incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das partes que sejam substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma.

MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

20. ***Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.***
21. O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.
22. O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até essa data, uma entidade aplica a IAS 16. Nessa data, a propriedade torna-se propriedade de investimento e aplica-se esta Norma (ver parágrafos 57(e) e 65).
23. O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado por:
- (a) custos de arranque (a menos que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência);
 - (b) perdas operacionais incorridas antes de a propriedade de investimento ter atingido o nível de ocupação previsto;
- ou
- (c) quantidades anormais de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.
24. Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, 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 de crédito.
25. ***O custo inicial do interesse de propriedade detido numa locação e classificado como uma propriedade de investimento deve estar de acordo com o prescrito para uma locação financeira no parágrafo 20 da IAS 17, i.e. o activo deve ser reconhecido pelo menor do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo de acordo com o mesmo parágrafo.***
26. Qualquer prémio pago por uma locação é tratado como parte dos pagamentos mínimos da locação para esta finalidade, e é portanto incluído no custo do activo, mas excluído do passivo. Se um interesse de propriedade detido segundo uma locação for classificado como propriedade de investimento, o item contabilizado pelo justo valor é esse interesse e não a propriedade subjacente. A orientação para a determinação do justo valor de um interesse de propriedade está desenvolvida para o modelo do justo valor nos parágrafos 33-52. Essa orientação também é relevante para a determinação do justo valor quando esse valor é usado como custo para finalidades do reconhecimento inicial.
27. Uma ou mais propriedades de investimento podem ser adquiridas em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se a uma troca de um activo não monetário por um outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal propriedade de investimento é mensurado pelo justo valor a menos que (a) a transacção de 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.

28. 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 (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 afectadas pela transacção se altera em 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.

29. O justo valor de um activo 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 de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se a 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.

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

Política Contabilística

30. ***Com a excepção indicada no parágrafo 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.***
31. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* afirma que uma alteração voluntária na política contabilística deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de transacções, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações financeiras da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.
32. Esta Norma exige que todas as entidades determinem o justo valor de propriedades de investimento, para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se usar o modelo do custo). Incentiva-se uma entidade, mas não se lhe exige, que determine o justo valor das propriedades de investimento na base de uma valorização por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser valorizada.

Modelo do Justo Valor

33. ***Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, excepto nos casos descritos no parágrafo 53.***
34. ***Quando um interesse de propriedade detido por um locatário numa locação operacional for classificado como uma propriedade de investimento segundo o parágrafo 6, o parágrafo 30 deixa de ser opcional; o modelo do justo valor deve ser aplicado.***

IAS 40

35. ***Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorra.***
36. O justo valor da propriedade de investimento é o preço pelo qual a propriedade poderia ser trocada entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas (ver parágrafo 5). O justo valor exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, acordos de venda e relocação, considerações especiais ou concessões dadas por alguém associado à venda.
37. Uma entidade determina o justo valor sem qualquer dedução para custos de transacção em que possa incorrer por venda ou outra alienação.
38. ***O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir as condições de mercado à data do balanço.***
39. O justo valor é específico do tempo relativo a uma determinada data. Dado que as condições de mercado podem mudar, a quantia relatada como justo valor pode ser incorrecta ou não ser apropriada se estimada relativamente a outro momento. A definição de justo valor assume também troca simultânea e conclusão do contrato de venda sem qualquer variação de preço que pudesse ser realizado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas se a troca e conclusão não forem simultâneas.
40. O justo valor da propriedade de investimento reflecte, entre outras coisas, rendimento de rendas provenientes de locações correntes e pressupostos razoáveis e suportáveis que representem aquilo que entidades conhecedoras e dispostas a isso assumiriam acerca de rendimentos de rendas de futuras locações à luz de condições correntes. Também reflecte, numa base semelhante, quaisquer exfluxos de caixa (incluindo pagamentos de rendas e outros exfluxos) que possam ser esperados com respeito à propriedade. Alguns desses exfluxos estão reflectidos no passivo enquanto outros se relacionam com exfluxos que não são reconhecidos nas demonstrações financeiras até data posterior (por exemplo, pagamentos periódicos como rendas contingentes).
41. O parágrafo 25 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de um interesse numa propriedade locada. O parágrafo 33 exige que o interesse numa propriedade locada seja remensurado, se necessário, pelo justo valor. Numa locação negociada às taxas de mercado, o justo valor de um interesse numa propriedade locada na aquisição, líquido de todos os pagamentos de locação esperados (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Este justo valor não se altera independentemente, para fins contabilísticos, de um activo e passivo locados serem reconhecido pelo justo valor ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação, de acordo com o parágrafo 20 da IAS 17. Assim, remensurar um activo locado para o custo de acordo com o parágrafo 25 para o justo valor de acordo com o parágrafo 33 não deveria resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o justo valor seja mensurado em momentos diferentes. Isto pode ocorrer quando for feita uma escolha para aplicar o modelo do justo valor após o reconhecimento inicial.
42. A definição de justo valor refere-se a «partes conhecedoras e dispostas a isso». Neste contexto, «conhecedoras» significa que tanto o comprador disposto a isso como o vendedor disposto a isso estão razoavelmente informados acerca da natureza e características da propriedade de investimento, dos seus usos reais e potenciais, e das condições do mercado à data do balanço. Um comprador disposto a isso está motivado, mas não compelido, a comprar. Este comprador não está nem ansioso nem determinado a comprar por qualquer preço. O comprador assumido não pagaria um preço mais elevado do que o exigido por um mercado composto por compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.
43. Um vendedor disposto a isso não é nem um vendedor ansioso nem um vendedor forçado, preparado para vender a qualquer preço, nem um preparado para resistir a um preço não considerado razoável de acordo com as condições correntes do mercado. O vendedor disposto a isso está motivado a vender a propriedade de investimento nos termos do mercado pelo melhor preço possível. As circunstâncias factuais do proprietário efectivo da propriedade de investimento não fazem parte desta consideração porque o vendedor disposto a isso é um proprietário hipotético (por exemplo, um vendedor disposto a isso não teria em consideração as circunstâncias fiscais particulares do proprietário efectivo da propriedade de investimento).
44. A definição de justo valor refere-se a uma transacção entre partes sem relacionamento entre si. Uma transacção entre partes sem relacionamento entre si é uma transacção entre partes que não tenham um relacionamento particular ou especial entre elas que torne os preços das transacções não característicos das condições de mercado. A transacção é tida como uma transacção entre entidades não relacionadas, cada uma delas actuando independentemente.

45. A melhor evidência de justo valor é dada por preços correntes num mercado activo de propriedades semelhantes no mesmo local e condição e sujeitas a locações e outros contratos semelhantes. Uma entidade trata de identificar quaisquer diferenças de natureza, local ou condição da propriedade, ou nos termos contratuais das locações e de outros contractos relacionados com a propriedade.
46. Na ausência de preços correntes num mercado activo do género descrito no parágrafo 45, uma entidade considera a informação proveniente de uma variedade de fontes, incluindo:
- (a) preços correntes num mercado activo de propriedades de diferente natureza, condição ou localização (ou sujeitas a diferentes locações ou outros contratos), ajustados para reflectir essas diferenças;
 - (b) preços recentes de propriedades semelhantes em mercados menos activos, com ajustamentos para reflectir quaisquer alterações nas condições económicas desde a data das transacções que ocorreram a esses preços;
- e
- (c) projecções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa, suportadas pelos termos de qualquer locação e de outros contratos existentes e (quando possível) por evidência externa tal como rendas correntes de mercado de propriedades semelhantes no mesmo local e condição, e usando taxas de desconto que reflectam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa.
47. Em alguns casos, as várias fontes listadas no parágrafo anterior podem sugerir conclusões diferentes quanto ao justo valor de uma propriedade de investimento. Uma entidade considera as razões dessas diferenças, afim de chegar à estimativa mais fiável do justo valor dentro de um intervalo de estimativas razoáveis de justo valor.
48. Em casos excepcionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade de investimento na sequência da conclusão de construção ou desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) de que a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis de justo valor seria tão grande, e as probabilidades dos vários efeitos tão difíceis de avaliar, que é negada a utilidade de uma única estimativa de justo valor. Isto pode indicar que o justo valor da propriedade não será determinável com fiabilidade numa base continuada (ver parágrafo 53).
49. O justo valor difere do valor de uso, tal como definido na IAS 36 *Imparidade de Activos*. O justo valor reflecte o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. Em contraste, o valor de uso reflecte as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de factores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. Por exemplo, o justo valor não reflecte qualquer dos seguintes factores na medida em que não estariam geralmente disponíveis para compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso:
- (a) valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades em diferentes localizações;
 - (b) sinergias entre propriedades de investimento e outros activos;
 - (c) direitos legais ou restrições legais que somente sejam específicos ao dono actual;
- e
- (d) benefícios de impostos ou encargos fiscais que sejam específicos ao dono actual.

IAS 40

50. Ao determinar o justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não conta duplamente activos ou passivos que estejam reconhecidos como activos ou passivos separados. Por exemplo:
- (a) equipamento, tal como elevadores ou ar condicionado, é muitas vezes uma parte integrante de um edifício e está geralmente incluído no justo valor da propriedade de investimento, não sendo reconhecido separadamente como activos fixos tangíveis;
 - (b) se um escritório for locado mobilado, o justo valor do escritório inclui geralmente o justo valor da mobília, porque o rendimento das rendas se relaciona com o escritório mobilado. Quando a mobília for incluída no justo valor da propriedade de investimento, uma entidade não reconhece a mobília como um activo separado;
 - (c) o justo valor da propriedade de investimento exclui o rendimento da locação operacional acrescido ou pré-pago, porque a entidade reconhece-o como um passivo ou activo separado;
 - (d) o justo valor da propriedade de investimento detida numa locação reflecte os fluxos de caixa esperados (incluindo a renda contingente que se espera que se torne pagável). Em conformidade, se uma valorização obtida para uma propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de locação reconhecido, para atingir o justo valor da propriedade de investimento para finalidades contabilísticas.
51. O justo valor da propriedade de investimento não reflecte os dispêndios futuros de capital fixo que melhorem ou aumentem a propriedade e não reflecte os benefícios futuros relacionados derivados destes dispêndios futuros.
52. Em alguns casos, uma entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade de investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) excederão o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. Uma entidade aplica a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de Determinar Fielmente o Justo Valor

53. *Há uma presunção refutável de que uma entidade pode fielmente determinar o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada. Porém, em casos excepcionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade de investimento na sequência da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após uma alteração de uso) de que o justo valor da propriedade de investimento não é determinável com fiabilidade numa base continuada. Isto ocorre quando, e apenas quando, são pouco frequentes transacções de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis de justo valor (por exemplo, com base em projecções de fluxos de caixa descontados). Nesses casos, uma entidade deve mensurar essa propriedade de investimento usando o modelo do custo da IAS 16. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a IAS 16 até à alienação da propriedade de investimento.*
54. Nos casos excepcionais em que uma entidade seja compelida, pela razão dada no parágrafo precedente, a mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo de acordo com a IAS 16, ela mensura todos as suas outras propriedades de investimento pelo justo valor. Nestes casos, embora uma entidade possa usar o modelo do custo para uma propriedade de investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o modelo do justo valor.
55. *Se uma entidade tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, ela deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até à alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo dono ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio) mesmo que transacções de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.*

Modelo do Custo

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, i.e. pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.*

TRANSFERÊNCIAS

IAS 40

57. **As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:**
- (a) **começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;**
 - (b) **começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;**
 - (c) **fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento;**
 - (d) **começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento;**
- ou**
- (e) **fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção ou desenvolvimento (coberto pela IAS 16) para propriedade de investimento.**
58. O parágrafo 57(b) exige que uma entidade transfira uma propriedade de propriedade de investimento para inventários quando, e apenas quando, houver uma alteração no uso, evidenciada pelo começo de desenvolvimento com vista à venda. Quando uma entidade decidir alienar uma propriedade de investimento sem desenvolvimento, ela continua a tratar a propriedade como uma propriedade de investimento até que seja desreconhecida (eliminada do balanço) e deixe de a tratar como inventário. De forma semelhante, se uma entidade começar a desenvolver de novo uma propriedade de investimento existente para futuro uso continuado como propriedade de investimento, a propriedade permanece uma propriedade de investimento não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo dono durante o novo desenvolvimento.
59. Os parágrafos 60-65 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração resultantes quando uma entidade usa o modelo do justo valor para propriedades de investimento. Quando uma entidade usar o modelo do custo, as transferências entre propriedades de investimento, propriedades ocupadas pelo dono e inventários não alteram a quantia escriturada da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.
60. **Para uma transferência de propriedade de investimento escriturada pelo justo valor para propriedade ocupada pelo dono ou para inventários, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização de acordo com a IAS 16 ou a IAS 2 deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso.**
61. **Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a IAS 16 até à data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a IAS 16 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a IAS 16.**
62. Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade de acordo com a IAS 16 e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a IAS 16. Por outras palavras:
- (a) qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida nos resultados. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização;

IAS 40

- (b) qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratado como se segue:
- (i) até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda por imparidade dessa propriedade, o aumento é reconhecido nos resultados. A quantia reconhecida nos resultados não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida;
 - (ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio no excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados retidos. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita por via dos resultados.
63. ***Para uma transferência de inventários para propriedades de investimento que sejam escrituradas pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.***
64. O tratamento de transferências de inventários para propriedades de investimento que serão escrituradas pelo justo valor é consistente com o tratamento de vendas de inventários.
65. ***Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de uma propriedade de investimento de construção própria que será escriturada pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.***

ALIENAÇÕES

66. ***Uma propriedade de investimento deve ser desreconhecida (eliminada do balanço) na alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhuns benefícios económicos forem esperados da sua alienação.***
67. A alienação de uma propriedade de investimento pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de uma locação financeira. Ao determinar a data de alienação da propriedade de investimento, uma entidade aplica os critérios enunciados na IAS 18 para reconhecimento do rédito da venda de bens e considera a respectiva orientação no Apêndice da IAS 18. A IAS 17 aplica-se a uma alienação efectuada pela celebração de uma locação financeira e a uma venda e relocação.
68. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de uma propriedade de investimento, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Relativamente à propriedade de investimento contabilizada usando o modelo do custo, uma parte substituída pode não ser uma parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o modelo do justo valor, o justo valor da propriedade de investimento pode já reflectir o facto de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Noutros casos, pode ser difícil discernir quanto do justo valor deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do justo valor para a parte substituída, quando não for prático realizar essa redução, é incluir o custo da substituição na quantia escriturada do activo e reavaliar o justo valor, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.
69. ***Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades de investimento devem ser determinados como a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do activo e devem ser reconhecidos nos resultados (a menos que a IAS 17 exija doutra maneira no caso de uma venda e relocação) no período da retirada ou da alienação.***
70. A retribuição a receber com a alienação de uma propriedade de investimento é inicialmente reconhecida pelo justo valor. Em particular, se o pagamento de uma propriedade de investimento 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 usando o método do juro efectivo.

71. Uma entidade aplica a IAS 37 ou outras Normas, conforme apropriado, a quaisquer passivos que retenha após a alienação de uma propriedade de investimento.
72. ***A compensação de terceiros para propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas deve ser reconhecida nos resultados quando a compensação se tornar recebível.***
73. Imparidades ou perdas de propriedades de investimento, reivindicações relacionadas por ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:
- (a) as imparidades da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com a IAS 36;
 - (b) as retiradas ou alienações da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com os parágrafos 66-71 desta Norma;
 - (c) a compensação de terceiros por propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas é reconhecida nos resultados quando se tornar recebível;
 - e
 - (d) o custo dos activos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os parágrafos 20-29 desta Norma.

DIVULGAÇÃO

Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo

74. As divulgações indicadas adiante aplicam-se para além das enunciadas na IAS 17. De acordo com a IAS 17, o proprietário de uma propriedade de investimento proporciona as divulgações dos locadores acerca das locações que tenham celebrado. Uma entidade que detenha uma propriedade de investimento numa locação financeira ou operacional proporciona divulgações dos locatários para locações financeiras e divulgações dos locadores para qualquer locação operacional que tenham celebrado.
75. ***Uma entidade deve divulgar:***
- (a) ***se aplica o modelo do justo valor ou o modelo do custo;***
 - (b) ***caso aplique o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses de propriedade detidos em locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento;***
 - (c) ***quando a classificação for difícil (ver parágrafo 14), os critérios que usa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo dono e de propriedades detidas para venda no curso ordinário dos negócios;***
 - (d) ***os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de propriedades de investimento, incluindo uma declaração a afirmar se a determinação do justo valor foi ou não suportada por evidências do mercado ou foi mais ponderada por outros factores (que a entidade deve divulgar) por força da natureza da propriedade e da falta de dados de mercado comparáveis;***
 - (e) ***a extensão até à qual o justo valor da propriedade de investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa valorização de um avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que está a ser valorizada. Se não tiver havido tal valorização, esse facto deve ser divulgado;***

IAS 40

- (f) *as quantias reconhecidas nos resultados para:*
- (i) *rendimentos de rendas de propriedades de investimento;*
 - (ii) *gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos de rendas durante o período;*
- e*
- (iii) *gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram rendimentos de rendas durante o período.*
- (g) *a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades de investimento ou a remessa de rendimentos e proventos de alienação;*
- (h) *obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos.*

Modelo do Justo Valor

76. *Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 75, uma entidade que aplique o modelo do justo valor dos parágrafos 33-55 deve divulgar uma reconciliação entre as quantias escrituradas da propriedade de investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:*
- (a) *adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido na quantia escriturada de um activo;*
 - (b) *adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;*
 - (c) *alienações;*
 - (d) *ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustamentos de justo valor;*
 - (e) *as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;*
 - (f) *transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono;*
- e*
- (g) *outras alterações.*
77. *Quando uma valorização obtida para propriedade de investimento é ajustada significativamente para a finalidade das demonstrações financeiras, por exemplo para evitar contagem dupla de activos ou passivos que sejam reconhecidos como activos e passivos separados conforme descrito no parágrafo 50, a entidade deve divulgar uma reconciliação entre a valorização obtida e a valorização ajustada incluída nas demonstrações financeiras, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de locação reconhecidas que tenham sido novamente adicionadas, e qualquer outro ajustamento significativo.*
78. *Nos casos excepcionais referidos no parágrafo 53, quando uma entidade mensurar uma propriedade de investimento usando o modelo do custo da IAS 16, a reconciliação exigida pelo parágrafo 76 deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade de investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades de investimento. Além disso, uma entidade deve divulgar:*
- (a) *uma descrição da propriedade de investimento;*

- (b) *uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade;*
- (c) *se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair;*
e
- (d) *no momento da alienação da propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor:*
 - (i) *o facto de que a entidade alienou a propriedade de investimento não escriturada pelo justo valor;*
 - (ii) *a quantia escriturada dessa propriedade de investimento no momento da venda;*
e
 - (iii) *a quantia de ganho ou perda reconhecida.*

Modelo do Custo

79. *Além das divulgações exigidas pelo parágrafo 75, uma entidade que aplique o modelo do custo do parágrafo 56 deve divulgar:*
- (a) *os métodos de depreciação usados;*
 - (b) *as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
 - (c) *a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;*
 - (d) *uma reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:*
 - (i) *adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como activo;*
 - (ii) *adições que resultem de aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;*
 - (iii) *alienações;*
 - (iv) *depreciações;*
 - (v) *a quantia de perdas por imparidade reconhecida e a quantia de perdas por imparidade revertida durante o período de acordo com a IAS 36;*
 - (vi) *as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para outra moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;*
 - (vii) *transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono;*
e
 - (viii) *outras alterações;*
e

IAS 40

- (e) *o justo valor das propriedades de investimento. Nos casos excepcionais descritos no parágrafo 53, quando uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, ela deve divulgar:*
- (i) *uma descrição da propriedade de investimento;*
 - (ii) *uma explanação da razão pela qual o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade;*
- e*
- (iii) *se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o justo valor venha a recair.*

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

Modelo do Justo Valor

80. *Uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 40 (2000) e escolha pela primeira vez classificar e contabilizar alguns ou todos os interesses de propriedades elegíveis detidos segundo locações operacionais como propriedades de investimento deve reconhecer o efeito dessa escolha como um ajustamento no saldo de abertura dos resultados retidos do período no qual a escolha foi inicialmente feita. Além disso:*
- (a) *se a entidade tiver anteriormente divulgado publicamente (nas demonstrações financeiras ou de outro modo) o justo valor desses interesses de propriedades em períodos anteriores (determinado numa base que satisfaça a definição de justo valor do parágrafo 5 e a orientação dos parágrafos 36-52), a entidade é incentivada, mas não lhe é exigido, a:*
 - (i) *ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais recente apresentado cujo justo valor foi publicamente divulgado;*

e

 - (ii) *reexpressar a informação comparativa desses períodos;*

e

 - (b) *se a entidade não tiver anteriormente divulgado publicamente a informação descrita na alínea (a), a entidade não deve reexpressar a informação comparativa e deve divulgar esse facto.*

81. Esta Norma exige um tratamento diferente do exigido pela IAS 8. A IAS 8 exige que a informação comparativa seja reexpressa, a menos que essa reexpressão seja impraticável.
82. Quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez, o ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos inclui a reclassificação de qualquer quantia detida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.

Modelo do Custo

83. A IAS 8 aplica-se a qualquer alteração nas políticas contabilísticas que seja feita quando uma entidade aplicar esta Norma pela primeira vez e optar por usar o modelo do custo. O efeito da alteração nas políticas contabilísticas inclui a reclassificação de qualquer quantia detida no excedente de revalorização da propriedade de investimento.
84. *Os requisitos dos parágrafos 27-29 relativos à mensuração inicial de uma propriedade de investimento adquirida numa transacção de troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.*

DATA DE EFICÁCIA

IAS 40

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

RETIRADA DA IAS 40 (2000)

86. Esta Norma substitui a IAS 40 *Propriedades de Investimento* (emitida em 2000).
-