

IAS 37

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Julho de 1998 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 37 prescreve a contabilização e divulgação de todas as provisões, dos passivos contingentes e dos activos contingentes, excepto:
 - (a) os que resultem de instrumentos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor;
 - (b) os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma das partes tenha cumprido, qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão;
 - (c) os que surjam em empresas de seguros devido a contratos com os titulares de apólices (segurados); ou
 - (d) os cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.

Provisões

2. A Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando:
 - (a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
 - (b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação; e
 - (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. A Norma faz notar que só em casos extremamente raros é possível uma estimativa fiável.
3. A Norma define uma obrigação construtiva como uma obrigação que deriva das acções de uma empresa quando:
 - (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
 - (b) como consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida por parte dessas outras partes de que cumprirá com aquelas responsabilidades.
4. Em casos raros, por exemplo numa acção judicial, pode não ser claro se uma empresa tem uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, é mais propenso que uma obrigação presente exista à data do balanço do que não. Uma empresa reconhece uma provisão para essa obrigação presente se os outros critérios de reconhecimento descritos acima forem satisfeitos. Se for mais propenso que não exista nenhuma obrigação presente do que o contrário, a empresa divulga passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.
5. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, por outras palavras, a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para transferi-la para um terceiro nesse momento.
6. A Norma exige que uma empresa deve, ao mensurar uma provisão:
 - (a) tomar em consideração os riscos e incertezas. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos;

- (b) descontar as provisões, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, usando uma taxa (ou taxas) de desconto antes de imposto que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo que não tenham sido reflectidos na melhor estimativa do dispêndio. Quando seja usado o desconto, o aumento da provisão devido à passagem do tempo é reconhecido como um gasto com juros;
 - (c) tomar em consideração os acontecimentos futuros, tais como alterações na lei e alterações tecnológicas, quando houver uma prova objectiva suficiente de que ocorrerão; e
 - (d) não tomar em consideração ganhos da esperada alienação esperada de activos, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.
7. Uma empresa pode esperar o reembolso de uma parte ou da totalidade do dispêndio exigido para liquidar uma provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). Uma empresa deve:
- (a) reconhecer um reembolso quando, e somente quando, esteja virtualmente certa de que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão; e
 - (b) reconhecer o reembolso como um activo separado. Na demonstração dos resultados líquidos, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.
8. As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
9. Só deve ser usada uma provisão para dispêndios relativamente aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

Provisões — Aplicações Específicas

10. A Norma explica como os requisitos gerais de reconhecimento e de mensuração das provisões devem ser aplicados em três casos específicos: perdas operacionais futuras; contratos onerosos; e reestruturações.
11. Não devem ser reconhecidas as provisões para perdas operacionais futuras. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos das operações podem estar com imparidade. Neste caso, uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.
12. Se uma empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente ao abrigo do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão. Um contrato oneroso é aquele em que os custos inevitáveis à satisfação das obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera receber segundo ele.
13. A Norma define uma reestruturação como um programa que é planeado e controlado pela gerência, e altera materialmente quer:
- (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou
 - (b) a maneira pela qual esse negócio é conduzido.
14. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando forem satisfeitos os critérios gerais para o reconhecimento de provisões. Neste contexto, uma obrigação construtiva para reestruturar ocorre somente quando uma empresa:
- (a) tenha um plano formal pormenorizado para reestruturação que identifique pelo menos:
 - (i) o negócio ou a parte de um negócio em causa;
 - (ii) as principais localizações afectadas;
 - (iii) a localização, função, e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela rescisão dos seus serviços;

- (iv) os dispêndios que serão suportados; e
 - (v) quando será implementado o plano; e
- (b) tenha criado uma expectativa válida naqueles que serão afectados de que levará a efeito a reestruturação ao iniciar a implementação desse plano ou ao anunciar as suas principais características às pessoas afectadas por ele.
15. Uma decisão da gestão ou da administração de reestruturar não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:
- (a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou
 - (b) comunicado o plano de reestruturação aos por ele afectados de uma maneira suficientemente específica que faça criar neles uma expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.
16. Quando uma reestruturação envolver a venda de uma empresa, nenhuma obrigação proveniente da venda surge até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo a venda irrevogável.
17. Uma provisão de reestruturação deve somente incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam não só:
- (a) necessariamente ligados à reestruturação; mas também
 - (b) não associados às actividades continuadas da empresa. Por conseguinte, uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como: os de retrainar ou realocar pessoal que continua; de marketing; ou de investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Passivos Contingentes

18. A Norma define um passivo contingente como:
- (a) uma possível obrigação que surja proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa; ou
 - (b) uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
19. Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente. Uma empresa deve divulgar um passivo contingente a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Activos Contingentes

20. A Norma define um activo contingente como um possível activo que surja de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.
21. Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente. Um activo contingente deve ser divulgado quando um influxo de benefícios económicos seja provável.
22. Quando a realização de rendimentos seja virtualmente certa, então o respectivo activo não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

Data de eficácia

23. A Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada.

ÍNDICE

| | Parágrafos |
|---|------------|
| Objectivo | |
| Âmbito | 1-9 |
| Definições | 10-13 |
| Provisões e Outros Passivos | 11 |
| Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes | 12-13 |
| Reconhecimento | 14-35 |
| Provisões | 14-26 |
| Obrigação Presente | 15-16 |
| Acontecimentos Passados | 17-22 |
| Exfluxo Provável de Recursos que Incorporam Benefícios Económicos | 23-24 |
| Estimativa Fiável da Obrigação | 25-26 |
| Passivos Contingentes | 27-30 |
| Activos Contingentes | 31-35 |
| Mensuração | 36-52 |
| Melhor Estimativa | 36-41 |
| Riscos e Incertezas | 42-44 |
| Valor Presente | 45-47 |
| Acontecimentos Futuros | 48-50 |
| Alienações Esperadas de Activos | 51-52 |
| Reembolsos | 53-58 |
| Alterações em Provisões | 59-60 |
| Uso de Provisões | 61-62 |
| Aplicação das Regras das Reconhecimento e de Mensuração | 63-83 |
| Perdas Operacionais Futuras | 63-65 |
| Contratos Onerosos | 66-69 |
| Reestruturação | 70-83 |
| Divulgação | 84-92 |
| Disposições Transitórias | 93-94 |
| Data de Eficácia | 95-96 |

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

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

ÂMBITO

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

(a) os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;

(b) (eliminada)

(c) os cobertos por uma outra Norma.

2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

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

4. (Eliminado)

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

(a) contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);

(b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);

(c) locações (ver a IAS 17, Locações). Porém, como a IAS 17 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos;

(d) benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados); e

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

6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma empresa dê garantias em troca de uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento do rédito. A IAS 18, Rédito, identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da IAS 18.

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

8. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.
9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pode exigir divulgações adicionais.

DEFINIÇÕES

10. *Os termos seguintes são usados nesta Norma com os sentidos especificados:*

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

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

Um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

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

Uma obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das acções de uma empresa em que:

- (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e*
- (b) em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.*

Um passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou*
- (b) uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou*
 - (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.**

Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa.

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

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

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

Provisões e Outros Passivos

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

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

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

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

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

13. Esta Norma distingue entre:

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

RECONHECIMENTO

Provisões

14. ***Uma provisão deve ser reconhecida quando:***

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

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

Obrigação Presente

15. ***Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais provável do que não que uma obrigação presente existe à data do balanço.***
16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos eventos ocorreram quer se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma empresa determina se uma obrigação presente existe à data do balanço ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência:
- (a) quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
- (b) quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).

Acontecimento Passado

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:
- (a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente: ou
- (b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da empresa) crie expectativas válidas em terceiros de que a empresa cumprirá a obrigação.
18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da empresa no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma empresa são os que existam à data do balanço.
19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de acções futuras de uma empresa (isto é, a conduta futura dos seus negócios). Exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras acções da empresa. Semelhantemente, uma empresa reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma empresa seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma empresa pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a empresa pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções por exemplo alterando o seu método de operar ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida nenhuma provisão.
20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar nelas uma expectativa válida de que a empresa cumprirá as suas responsabilidades.

IAS 37

21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da empresa (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais sejam causados pode não haver nenhuma obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a empresa publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.
22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada com uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

Exfluxo Provável de Recursos Incorporando Benefícios Económicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma⁽³⁾, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma empresa divulga um passivo contingente, a menos que a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).
24. Quando houver várias obrigações semelhantes (por ex. garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa Fiável da Obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma empresa será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 86).

Passivos Contingentes

27. **Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente.**
28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 86, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.
29. Quando uma empresa estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A empresa reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.
30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

⁽³⁾ A interpretação de «provável» nesta Norma como «mais provável do que não» não se aplica necessariamente a outras Normas Internacionais de Contabilidade.

Activos Contingentes

31. ***Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente.***
32. Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.
33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.
34. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89, quando for provável um influxo de benefícios económicos.
35. Os activos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma empresa divulga o activo contingente (ver parágrafo 89).

MENSURAÇÃO

A Melhor Estimativa

36. ***A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.***
37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo juízo da gerência da empresa, suplementada pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «o valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

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

O valor esperado do custo das reparações é:

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

IAS 37

40. Quando uma única obrigação estiver a ser mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a empresa considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem ou maioritariamente mais altas ou maioritariamente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma empresa tiver de rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1 000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior é feita se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.
41. A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Riscos e Incertezas

42. ***Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.***
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer juízos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.
44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85 b).

Valor Presente

45. ***Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.***
46. Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.
47. ***A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos pré impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não devem reflectir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.***

Acontecimentos Futuros

48. ***Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.***
49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma empresa pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperados associados com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma empresa não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

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

Alienação Esperada de Activos

51. ***Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.***
52. Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dê origem à provisão. Em vez disso, uma empresa reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma Internacional de Contabilidade que trata dos respectivos activos.

REEMBOLSOS

53. ***Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja esperado ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.***
54. ***Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.***
55. Algumas vezes, uma empresa é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode quer reembolsar quantias pagas pela empresa quer pagar directamente as quantias.
56. Na maioria dos casos, a empresa permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a empresa teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para a quantia inteira do passivo e um activo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar o passivo.
57. Nalguns casos, a empresa não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a empresa não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como é dito no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma empresa esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. ***As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.***
60. Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto com juros.

USO DE PROVISÕES

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

IAS 37

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

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

Perdas Operacionais Futuras

63. ***Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.***
64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.
65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos da unidade operacional podem estar em imparidade. Uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

Contratos Onerosos

66. ***Se a empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.***
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.
68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.
69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma empresa reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36, Imparidade de Activos).

Reestruturação

70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:
- (a) venda ou cessação de uma linha de negócios;
 - (b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
 - (c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e
 - (d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da empresa.
71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14 sejam satisfeitos. Os parágrafos 72-83 estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

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

(a) tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:

(i) o negócio ou parte de um negócio em questão;

(ii) as principais localizações afectadas;

(iii) a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços;

(iv) os dispêndios que serão levados a efeito; e

(v) quando será implementado o plano; e

(b) tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.

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

74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a empresa está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à empresa de alterar os seus planos.

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..

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros eventos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a empresa tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.

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

IAS 37

78. ***Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.***
79. Mesmo quando uma empresa tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a empresa estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36, Imparidade de Activos. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.
80. ***Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:***
- (a) ***necessariamente consequentes da reestruturação; quer***
 - (b) ***não associados com as actividades continuadas da empresa.***
81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:
- (a) retrainar ou deslocalizar pessoal que continua;
 - (b) comercialização; ou
 - (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.
- Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.
82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.
83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

DIVULGAÇÃO

84. ***Para cada classe de provisão, uma empresa deve divulgar:***
- (a) ***a quantia escriturada no começo e no fim do período;***
 - (b) ***as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;***
 - (c) ***as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;***
 - (d) ***quantias não usadas revertidas durante o período; e***
 - (e) ***o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.***
- Não é exigida informação comparativa.***
85. ***Uma empresa deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:***
- (a) ***uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;***

- (b) *uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos. Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma empresa deve divulgar os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros, como tratado no parágrafo 48; e*
- (c) *a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.*
86. *A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma empresa deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:*
- (a) *uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36-52;*
- (b) *uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e*
- (c) *possibilidade de qualquer reembolso.*
87. Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente semelhante para uma única demonstração acerca deles de modo a cumprir os requisitos dos parágrafos 85 a) e b) e 86 a) e b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão, quantias relacionadas com garantias de produtos diferentes mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relacionadas com garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.
88. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma empresa faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84-86 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. *Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma empresa deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36-52.*
90. É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.
91. *Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 86 e 89 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.*
92. *Em casos extremamente raros, pode esperar-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84-89 prejudique seriamente a posição da empresa numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Em tais casos, uma empresa não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da questão, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.*

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

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

DATA DE EFICÁCIA

95. *Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma para os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, o facto deve ser divulgado.*

96 (Eliminado)