

## **Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21**

### **Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**

#### **Objetivo**

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

## Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

- a) Os que resultam de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso; ou
- b) Os cobertos por uma outra Norma.

3 — Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros, incluindo garantias, que estejam no âmbito da NCRF 27 — Instrumentos Financeiros.

4 — Não são objeto de tratamento por esta Norma os tipos específicos de provisões, passivos contingentes ou ativos contingentes que sejam tratados em normas específicas, como, a título de exemplo, é o caso:

- a) Dos passivos contingentes assumidos numa concentração de atividades empresariais, que são objeto de tratamento na NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais;
- b) De certos tipos de provisões relativas a contratos de construção, tratadas na NCRF 19 — Contratos de Construção;
- c) De certos tipos de provisões relativas a impostos sobre o rendimento, tratados na NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento; e
- d) De certos tipos de provisões relativas a locações, tratados na NCRF 9 — Locações. Porém, como a NCRF 9 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, a presente Norma aplica-se a tais casos.

5 — Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma entidade dê garantias em troca de uma remuneração. A NCRF 20 — Rédito identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Consequentemente, a presente Norma não altera os requisitos da NCRF 20.

6 — Outras NCRF especificam se os dispêndios são tratados como ativos ou como gastos. Dado que esta problemática não é tratada nesta Norma, não consta desta qualquer proibição ou exigência de capitalização dos custos reconhecidos quando é constituída uma provisão.

7 — Esta Norma aplica-se também a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, podem ser exigidas divulgações adicionais.

## Definições

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

**Acontecimento que cria obrigações:** é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

**Ativo contingente:** é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

**Contrato executório:** é um contrato segundo o qual nenhuma das partes tenha cumprido qualquer das suas obrigações ou ambas as partes apenas tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.

**Contrato oneroso:** é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

**Obrigação construtiva:** é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade quando:

- a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- b) Em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

**Obrigação legal:** é uma obrigação que deriva de:

- a) Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);
- b) Legislação; ou
- c) Outras disposições legais.

**Passivo:** é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.

**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 entidade; ou

b) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

- i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
- ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

**Provisão:** é um passivo de tempestividade ou quantia incertos.

**Reestruturação:** é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:

- a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- b) A maneira como o negócio é conduzido.

9 — A interpretação de “provável” nesta Norma, como “mais provável do que não”, não se aplica necessariamente a outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

## Provisões e outros itens

### Provisões e outros passivos

10 — As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e acréscimos. As primeiras caracterizam-se pela existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários para a sua liquidação enquanto:

- a) As contas a pagar são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido faturados 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, faturados 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 dos acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

### Provisões e passivos contingentes

11 — Em 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 ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Além disso, nesta Norma, a expressão “passivo contingente” é usada para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

12 — Esta Norma distingue entre:

- a) Provisões que, desde que possa ser efetuada uma estimativa fiável, são reconhecidas como passivos 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 são reconhecidos como passivos porque são:

i) Obrigações possíveis, uma vez que carecem de confirmação sobre se a entidade 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, seja porque não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

## Reconhecimento

### Provisões

13 — Uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

- a) Uma entidade 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.

### Obrigação presente

14 — 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, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

15 — 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 discutível se certos eventos ocorreram, ou não, ou se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data do balanço tendo em conta toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência a considerar inclui qualquer prova adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência a entidade:

a) Reconhece uma provisão, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos, quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço; e

b) Divulga um passivo contingente, quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (vide o Apêndice).

#### Acontecimento passado

16 — Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser assim chamado é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação por ele criada, o que apenas ocorre:

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 ação da própria entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que ela cumprirá a obrigação.

17 — As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de relato e não da sua possível posição financeira no futuro. Consequentemente, nenhuma provisão é reconhecida para os gastos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que existam à data daquela demonstração.

18 — São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, da conduta futura dos seus negócios). Constituem 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 incorpore benefícios económicos sem atenção às futuras ações da entidade. Pelas mesmas razões, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear até ao limite das suas obrigações de retificação dos danos já causados. Contrariamente, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade 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 entidade pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias ações, por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida qualquer provisão.

19 — Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida, sendo, por isso mesmo, necessária a identificação 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 do órgão de gestão apenas dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço se a decisão tiver sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

20 — Um acontecimento que não dê origem, de imediato, a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (nomeadamente, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais 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 retificado ou quando a entidade publicamente aceite a responsabilidade pela retificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.

21 — 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 aprovada nos termos constantes

da proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal.

#### Exfluxo provável de recursos que incorporem benefícios económicos

22 — 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, 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 entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (vide o Apêndice).

23 — Quando houver várias obrigações semelhantes (por exemplo garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinada considerando-se 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

24 — 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. Exceto em casos extremamente raros, uma entidade 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.

25 — No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (vide o Apêndice).

#### Passivos contingentes

26 — Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

27 — Um passivo contingente é divulgado (vide o Apêndice), a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

28 — Quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida com uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, exceto na circunstância extremamente rara em que nenhuma estimativa possa ser feita.

29 — Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não esperada inicialmente. Por isso, são continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporam 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, exceto na circunstância extremamente rara em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita.

#### Ativos contingentes

30 — Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

31 — Os ativos contingentes surgem normalmente de acontecimentos não planeados ou não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

32 — Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras uma vez que isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderiam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

33 — Um ativo contingente é divulgado quando for provável um influxo de benefícios económicos, sem, contudo, dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

34 — Os ativos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que

ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o ativo 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 entidade divulga o ativo contingente.

## Mensuração

### A melhor estimativa

35 — A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

36 — A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade 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 entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para a liquidar.

37 — As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas por julgamentos, complementados pela experiência de transações 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.

38 — As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas de várias formas, de acordo com as circunstâncias.

39 — 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.

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 entidade 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 entidade tiver de reparar 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 se houver uma possibilidade 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 NCRF 25.

### 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 ativos 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 projetados 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 prudência para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44 — Devem ser divulgadas as incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio.

### 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 reflita(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 refletir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.

### Acontecimentos futuros

48 — Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

49 — Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode estimar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, 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 entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objetiva suficiente.

50 — O efeito de possível nova legislação é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. Além disso, é requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua implementação é virtualmente certa.

### Alienação esperada de ativos

51 — Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

52 — Os ganhos na alienação esperada de ativos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo que a alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. A entidade apenas reconhece ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento especificado pela NCRF que trata dos respetivos ativos.

### Reembolsos

53 — Quando se esperar que uma parte ou a totalidade do dispêndio necessário para liquidar uma provisão possa ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado, não devendo a quantia reconhecida para o reembolso exceder a quantia da provisão.

54 — Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso que lhe esteja associado.

55 — Algumas vezes, uma entidade 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 reembolsar quantias pagas pela entidade ou pagar diretamente as quantias.

56 — Na maioria dos casos, a entidade permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a entidade teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para o total da quantia i do passivo e um ativo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar o passivo.

57 — Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Em tal caso, a entidade não tem nenhum passivo por esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.

### Alterações em provisões

58 — As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuro para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

59 — Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

#### Uso de provisões

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

61 — 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

62 — Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras, uma vez que estas não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos.

63 — Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem estar em imparidade, pelo que a entidade deverá testar estes ativos quanto a imparidade segundo a NCRF 12.

##### Contratos onerosos

64 — Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

65 — 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 executórios que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.

66 — 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 refletem pelo menos o custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo entre o custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades que resultem do seu incumprimento.

67 — Antes de ser constituída uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos ativos inerentes a esse contrato (ver a NCRF 12).

##### Reestruturação

68 — A definição de reestruturação, por regra, inclui, entre outras, as seguintes situações:

- a) Venda ou cessação de uma linha de negócios;
- b) Fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de atividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
- c) Alterações na estrutura de gestão, como, por exemplo, a eliminação de um determinado nível; e
- d) Reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

69 — Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 13 sejam satisfeitos. Os parágrafos 70 a 80 estabelecem como é que os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

70 — Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma entidade:

- 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 afetadas;
  - iii) A localização, função e número aproximado de empregados que receberão retribuições 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 afetados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afetados por ele.

71 — A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao desmantelar a fábrica ou ao vender ativos 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 entidade levará a efeito a reestruturação.

72 — Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afetados 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 de a reestruturação começar ou que a reestruturação levará um período longo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à entidade de alterar os seus planos.

73 — Uma decisão de reestruturação, tomada pelo órgão de gestão, antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes desta data:

- a) Iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou
- b) Anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para suscitar 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 aos afetados pelo plano, só depois da data do balanço, é exigida divulgação segundo a NCRF 24 — 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.

74 — Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão do órgão de gestão, 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, aguardando somente à aprovação do órgão de gestão. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 70 forem satisfeitas.

75 — Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.

76 — Mesmo quando uma entidade 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 entidade 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 ativos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a NCRF 12. 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.

77 — Uma provisão para reestruturação deve incluir apenas os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que, simultaneamente:

- a) Estão necessariamente associados à reestruturação; e
- b) Não estão associados com as atividades continuadas da entidade.

78 — Uma provisão para reestruturação não inclui os seguintes gastos:

- a) Deslocalizar ou voltar a formar pessoal que se mantém;
- b) Comercialização; ou
- c) Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da entidade e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

79 — 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 8.

80 — Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de ativos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão para reestruturação, mesmo se a venda de ativos for vista como parte da reestruturação.

#### Data de eficácia

81 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

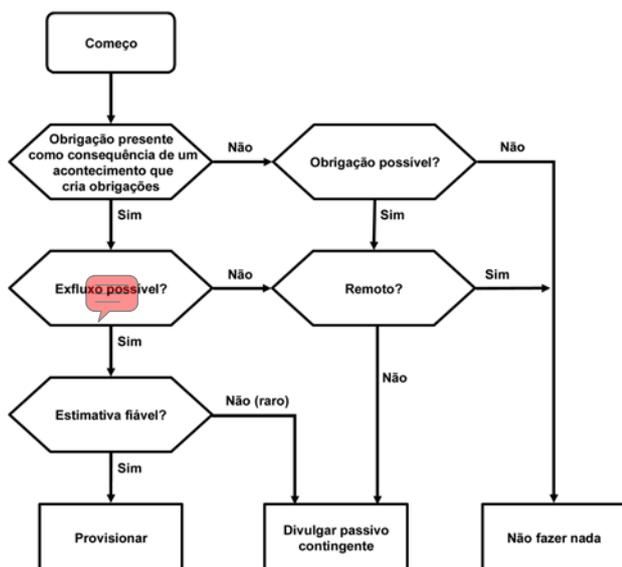
82 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

83 — Esta Norma substitui a NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

#### Apêndice

##### Árvore de decisão

A finalidade deste apêndice é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento da NCRF 21, para provisões e passivos contingentes.



*Nota.* — Em casos raros, não está claro se há uma obrigação presente. Nestes casos, considera-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, for mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço (parágrafo 15 desta Norma).