

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 23

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever como se devem incluir transações 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.

Uma entidade pode levar a efeito atividades no estrangeiro de duas maneiras:

- a) Pode ter transações em moeda estrangeira, ou
- b) Pode ter unidades operacionais no estrangeiro.

Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira.

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) Na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras;
- b) Na transposição das demonstrações financeiras de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação integral, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial; e
- c) Na transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.

4 — Além disso, esta Norma aplica-se, também, quando uma entidade transpõe quantias relacionadas com derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.

5 — 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 Contabilísticas e de Relato Financeiro. Esta Norma não trata da apresentação numa demonstração de fluxos de caixa provenientes de transações numa moeda estrangeira e da transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 2 — Demonstração de Fluxos de Caixa).

6 — 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, nem a transações e saldos de derivados. Orientação adicional sobre esta matéria é proporcionada pela NCRF 27 — Instrumentos Financeiros.

Definições

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

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. Grupo: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

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

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

Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

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

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

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

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

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

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

Unidade operacional estrangeira: é uma subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal da entidade que relata, cujas ativi-

dades sejam baseadas ou conduzidas num país que não seja o país da entidade que relata.

Elaboração das definições

Moeda funcional

8 — O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta dinheiro. Uma entidade considera os seguintes fatores 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; e

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).

9 — Os seguintes fatores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:

a) A moeda na qual são gerados os fundos provenientes de atividades de financiamento (i. e. a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio); e

b) A moeda na qual os recebimentos relativos a atividades operacionais são normalmente retidos.

10 — Os seguintes aspetos adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira e se a sua moeda funcional é 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) As atividades de uma unidade operacional estrangeira são 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) As transações com a entidade que relata são uma proporção alta (ou baixa) das atividades da unidade operacional estrangeira;

c) Os fluxos de caixa das atividades da unidade operacional estrangeira afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que relata e estão facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma; e

d) Os fluxos de caixa resultantes das atividades da unidade operacional estrangeira são suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

11 — Quando os indicadores atrás apresentados forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, o órgão de gestão usa o seu juízo de valor para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transações, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, o órgão de gestão dá prioridade aos indicadores do parágrafo 8 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 9 e 10, que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.

12 — A moeda funcional de uma entidade reflete as transações, 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 transações, acontecimentos e condições subjacentes.

13 — Se a moeda funcional for a moeda de uma economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade não são reexpressas em conformidade com a presente Norma.

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira

14 — 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 confor-

midade com os parágrafos 30 e 31. 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

15 — A característica essencial de um item monetário é a existência de 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 ativos 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*; ativos intangíveis; inventários; ativos fixos tangíveis; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um ativo não monetário.

Resumo da abordagem exigida por esta norma

16 — Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — seja uma entidade autônoma, 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 8 a 13. 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 a 36.

17 — 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 36 a 51.

18 — Esta Norma também permite que uma entidade autônoma que prepare demonstrações financeiras de acordo com a NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação 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 36 a 52.

Relato de transações em moeda estrangeira na moeda funcional

Reconhecimento inicial

19 — Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transações que resultem de quando uma entidade:

- Compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
- Pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam estabelecidas numa moeda estrangeira; ou
- Por qualquer forma adquire ou aliena ativos ou incorre ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

20 — Uma transação em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação.

21 — A data de uma transação é a data na qual a transação se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime da taxa real à data da transação; por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês para todas as transações 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 de balanço subsequentes

22 — À data de cada balanço:

- Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;
- 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 transação;
- Os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos utilizando as taxas de câmbio da data em que o justo valor foi determinado.

23 — A quantia escriturada de um item é determinada de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro relevantes. Por exemplo, os ativos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo justo valor ou pelo custo histórico de acordo com a NCRF 7 — Ativos 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.

24 — 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 entre custo e o valor realizável líquido de acordo com a NCRF 18 — Inventários. Da mesma forma, de acordo com a NCRF 12 — Imparidade de Ativos, a quantia escriturada de um ativo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor entre a sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e a sua quantia recuperável. Quando um tal ativo é não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

- 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 transação para um item mensurado em termos de custo histórico); e
- 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).

Esta comparação pode resultar numa perda por imparidade na moeda funcional mas não na moeda estrangeira, ou vice-versa.

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

Reconhecimento de diferenças de câmbio

26 — As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma empresa a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, exceto quanto ao descrito no parágrafo 30.

27 — Quando itens monetários resultam de uma transação em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio, entre a data da transação e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transação 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.

28 — Quando um ganho ou uma perda num item não monetário é reconhecido diretamente no capital próprio, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida diretamente no capital próprio. Quando um ganho ou uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer diferença de câmbio incluída nesse ganho ou perda deve ser reconhecida nos resultados.

29 — Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos diretamente no capital próprio. Por exemplo, a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de ativos fixos tangíveis sejam reconhecidos diretamente no capital próprio. Quando um tal ativo é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 22(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.

30 — 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 14) devem ser reconhecidas nos resultados, nas demonstrações financeiras da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras 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 46.

31 — Quando um item monetário faz 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. 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. Essas diferenças de câmbio são reclassificadas num 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 integral ou 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 da 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).

32 — 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 19 a 25. 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 transação que resultou no seu reconhecimento.

Alterações na moeda funcional

33 — Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospetivamente a partir da data da alteração.

34 — Conforme referido no parágrafo 12, a moeda funcional de uma entidade reflete as transações, 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 transações, 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.

35 — O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospetivamente. 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 30 e 37(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

36 — 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 tiver entidades individuais com diferentes moedas funcio-

nais, os resultados e posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

37 — 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 ativos 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 transações; e

c) Todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.

38 — Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transações, 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.

39 — As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 37(c) resultam:

a) Da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transações e de ativos e passivos à taxa de fecho;

b) Da transposição dos ativos 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 operações. A quantia cumulativa das diferenças de câmbio é apresentada num componente separado de capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira. 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 que não controlam são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses que não controlam no balanço consolidado.

40 — 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. ativos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data do balanço mais recente, exceto 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).

41 — Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 40, exceto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária [ver parágrafo 40(b)]. Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade já não reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com o procedimento antes referido, 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

42 — Os parágrafos 43 a 45, além dos parágrafos 36 a 41, 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 integral ou proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial.

43 — 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 transações intragrupo de uma subsidiária (ver NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação e NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas). Contudo, um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto, ou longo prazo, não pode ser eliminado contra

o correspondente passivo (ou ativo) 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 30, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.

44 — 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 NCRF 15 — Investimentos em Subsidiárias e Consolidação 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 transação significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Em tal caso, os ativos 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 NCRF 15. 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 NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas.

45 — Qualquer *goodwill* proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias escrituradas de ativos e passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira serão tratados como ativos 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 37 e 40.

Alienação total ou parcial de uma unidade operacional estrangeira

46 — Com a alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia cumulativa das diferenças de câmbio relacionadas com essa unidade operacional estrangeira, reconhecida num componente separado do capital próprio, deve ser reclassificada para os resultados (como ajustamento de reclassificação) quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.

47 — Além da alienação do interesse total de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, os seguintes elementos são contabilizados como alienações mesmo que a entidade retenha um interesse numa ex-subsidiária, associada ou entidade conjuntamente controlada:

- a) A perda de controlo numa subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira;
- b) A perda de influência significativa numa associada que inclua uma unidade operacional estrangeira;
- c) A perda do controlo conjunto sobre uma entidade conjuntamente controlada que inclua uma unidade operacional estrangeira.

48 — Na alienação de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio relacionadas com a unidade operacional estrangeira que tenham sido atribuídas aos interesses que não controlam deve ser desreconhecida mas não deve ser reclassificada nos resultados.

49 — Na alienação parcial de uma subsidiária que inclua uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reatribuir a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecida em outro rendimento integral aos interesses que não controlam nessa unidade operacional estrangeira. Em qualquer outra alienação parcial de uma unidade operacional estrangeira, a entidade deve reclassificar nos resultados apenas a parte proporcional da quantia acumulada das diferenças de câmbio reconhecidas em outro rendimento integral.

50 — Uma alienação parcial do interesse numa unidade operacional estrangeira é qualquer redução no interesse de propriedade de uma entidade numa unidade operacional estrangeira, exceto as reduções indicadas no parágrafo 47 que sejam contabilizadas como alienações.

51 — Uma entidade pode alienar total ou parcialmente os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por ações ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira, quer devido às suas próprias perdas, quer por causa de uma imparidade reconhecida pelo investidor, 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

52 — Os ganhos e perdas com transações 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 NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento aplica-se a estes efeitos fiscais.

Data de eficácia

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

54 — 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.

55 — Esta Norma substitui a NCRF 23 — Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.