

Sebenta do Curso Online

DIS1809

“SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E CONTINGÊNCIAS”

MÓDULO I

LISBOA, 16 DE JUNHO DE 2009

AUTOR: JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

Curso: “SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E CONTINGÊNCIAS”

Módulo I

1. ASPECTOS CONCEPTUAIS E NORMATIVOS DE BASE	3
1.1. A IMPARIDADE. CONCEITO DE BASE E SEU SUPORTE CONCEPTUAL E NORMATIVO	3
1.1.1. A Imparidade e a Estrutura Conceptual	3
1.1.2. A Imparidade como aspecto Normativo Estruturante	4
1.2. AS CONTINGÊNCIAS. CONCEITO DE BASE E SUA RELAÇÃO COM O RECONHECIMENTO DE ACTIVOS E DE PASSIVOS.....	7
1.2.1. As Contingências e a Estrutura Conceptual	7
1.2.2. As Contingências e as Normas de Apresentação.....	10
1.3. ANEXOS: EXCERTOS DA ESTRUTURA CONCEPTUAL E DAS NCRF 1 E NCRF 21.....	12
1.3.1. Excertos da Estrutura Conceptual.....	12
1.3.2. Excertos da NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	34
1.3.3. Excertos da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	40
APÊNDICE – ORIENTAÇÕESS PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO	42
A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO	42
A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO	43

1. ASPECTOS CONCEPTUAIS E NORMATIVOS DE BASE

1.1. A IMPARIDADE. CONCEITO DE BASE E SEU SUPORTE CONCEPTUAL E NORMATIVO

1.1.1. A Imparidade e a Estrutura Conceptual

A imparidade é um conceito contabilístico que radica na essência do próprio conceito de activo, nos requisitos do seu reconhecimento e, naturalmente, nas bases de mensuração adoptadas para encontrar as quantias monetárias que dão lugar a esse reconhecimento.

Tal como definido na Estrutura Conceptual (EC) para a preparação das demonstrações financeiras, **“Activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”** (EC, §49 alínea a)).

Por outro lado, na EC não apenas se avança com o conceito de activo, como se definem os requisitos para que um activo, para além de existir e ser identificado, possa ser reconhecido nas demonstrações financeiras. Assim, **“um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade”** (EC § 87).

Como elementos centrais para a definição e contabilização de um activo interferem os seguintes:

- a existência de um recurso identificável e controlado pela entidade, que foi adquirido fruto de transacções ou outros acontecimentos passados, com dispêndios ou não (EC § 57 e 58);
- a expectativa/probabilidade de que venham a ocorrer benefícios económicos futuros com o uso/detenção/fruição desse activo;
- que esse activo, para ser contabilizado, possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade, sendo que essa fiabilidade

faz apelo a uma atribuição de valor consistente com o modelo de uso do activo e com a sua alta probabilidade de geração de benefícios para a entidade. Vidé a este propósito os parágrafos 83 e 84 da EC.

Um activo cuja quantia monetária inscrita na contabilidade não corresponda à sua efectiva capacidade de gerar benefícios económicos futuros terá inevitavelmente que ver essa quantia corrigida para que a mesma corresponda ao valor actual da capacidade futura de gerar benefícios económicos.

Nessa circunstância interfere implicitamente o conceito de imparidade, o qual, não tendo sido introduzido pela EC, a ela vai beber a sua própria génese.

Por sua vez, a imparidade só faz sentido ser aferida em função da preparação da informação financeira, num pressuposto de continuidade e com adopção do regime de acréscimo. Chama-se aqui a atenção para os § 22e 23 da EC.

1.1.2. A Imparidade como aspecto Normativo Estruturante

A imparidade traduz na prática a situação mediante a qual um activo representa para o negócio e para a criação de valor desse negócio uma capacidade de geração de resultados que, se mensurada com pressupostos adequados, corresponderá a um valor diferente ao que se encontra inscrito na contabilidade e, se esse valor apurado alternativamente se revelar inferior à quantia contabilizada, diremos que o activo que está reconhecido na contabilidade se encontra em imparidade.

Existem normativamente duas definições estruturantes para o tratamento de imparidade:

- quantia escriturada;
- quantia recuperável.

sendo que a imparidade, que traduz uma perda de valor, ocorre sempre que a quantia recuperável seja inferior à quantia escriturada, num dado momento.

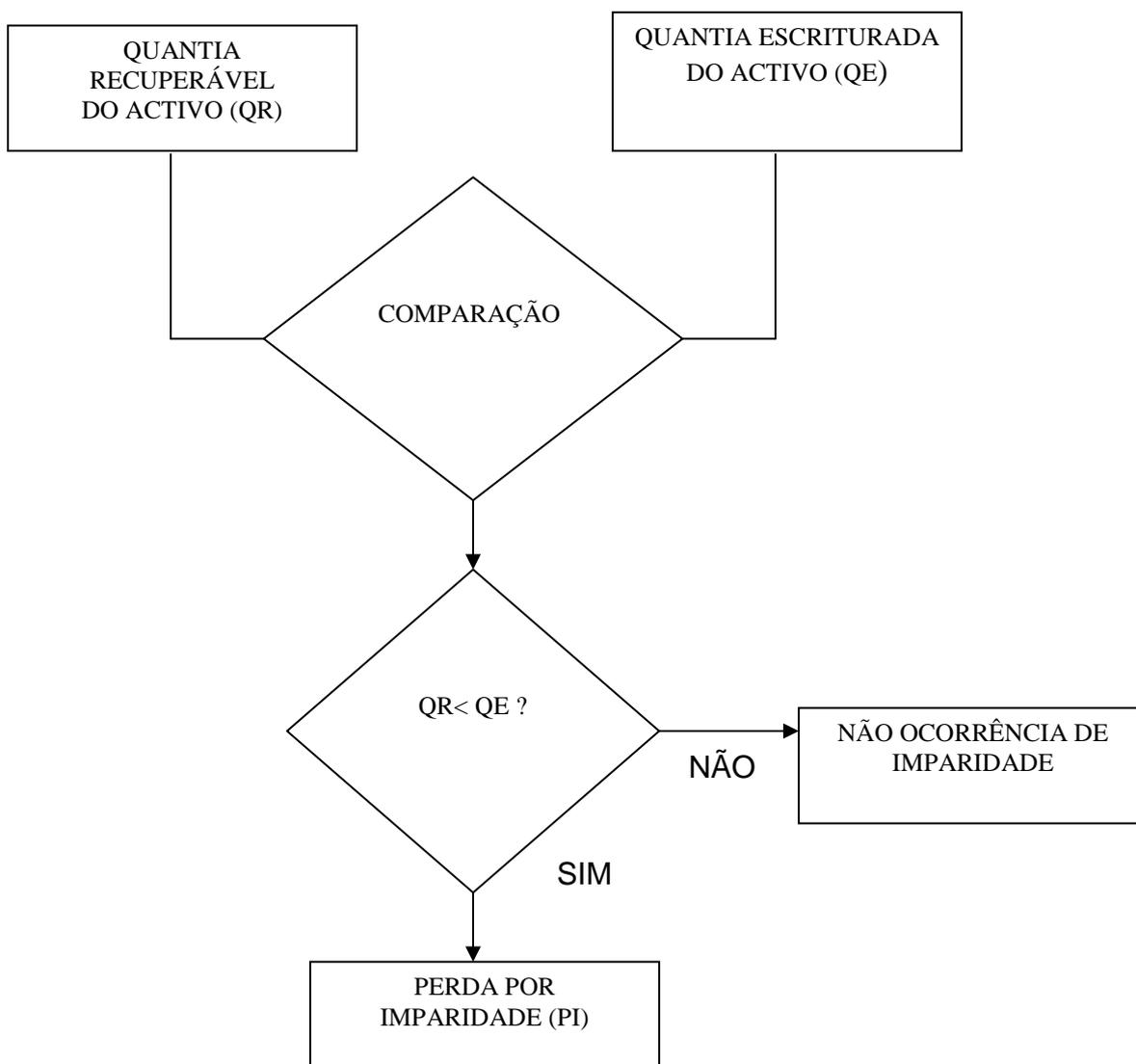
Imparidade, portanto, traduz uma perda de valor sofrida por um activo por razões externas ou internas à entidade económica traduzindo uma menor capacidade que o activo tem para criar benefícios. É um conceito contabilístico fortemente impregnado pela característica qualitativa da prudência enquanto aspecto determinante para a obtenção da fiabilidade das quantias mostradas para os activos nas demonstrações financeiras. Vidé o § 37 da EC, integrado no conjunto relativo à característica qualitativa da fiabilidade (EC § 31 a 38).

Decorre do exposto, que a imparidade faz apelo em cada momento de relato ao confronto entre duas quantias, a quantia escriturada pela qual o activo se encontra registado e a quantia recuperável que terá de ser objecto de apuramento autónomo à margem dos registos contabilísticos. Da comparação dessas quantias resultará uma diferença que, se corresponder a uma quantia recuperável abaixo da quantia escriturada, traduzirá uma perda a reconhecer por redução à quantia escriturada do activo, por contrapartida de resultados e/ou de capital próprio da entidade.

Por quantia escriturada, entende-se a quantia pela qual o activo se encontra registado na contabilidade, com todas as políticas contabilísticas que se vinham adoptando até a esse momento (depreciações, revalorizações, imparidades acumuladas).

Por quantia recuperável entende-se aquela que deverá corresponder aos benefícios económicos futuros que potencialmente o activo está em condições de gerar.

Esquemáticamente, vejamos como interagem na imparidade os vários conceitos:



Este conceito de imparidade é desenvolvido, para os activos não financeiros, na NCRF 12 – Imparidade de Activos, e, para os activos financeiros, na NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Mas, atendendo a que os riscos de imparidade poderão ocorrer para a generalidade dos activos, todas as NCRF que tratam do reconhecimento e mensuração de activos preconizam nos respectivos procedimentos e requisitos, a necessidade de acautelar e/ou reconhecer perdas de imparidade que eventualmente ocorram nos activos que abordam.

1.2. AS CONTINGÊNCIAS. CONCEITO DE BASE E SUA RELAÇÃO COM O RECONHECIMENTO DE ACTIVOS E DE PASSIVOS

1.2.1. As Contingências e a Estrutura Conceptual

As Contingências são definidas no § 8 da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, do seguinte modo:

“ 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 entidade.

(...)

Passivo contingente:

(a) é 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) é 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.”

As definições supra fazem apelo em termos conceptuais às definições de:

- Activo;
- Passivo;
- Reconhecimento de Activos;
- Reconhecimento de Passivos.

Retomando a EC, apresentamos os conceitos de Activo, de Passivo e de Reconhecimento.

- *Activo (EC§ 49 alínea a)) é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;*

- **Passivo (EC§ 49 alínea b)) é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;**
- **Reconhecimento (EC§ 80) é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificadora pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.**

Por sua vez, e de forma particularmente determinante para a matéria contabilística das contingências o § 81 da EC, define os requisitos gerais de reconhecimento:

“ Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

- **for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e**
- **o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”**

Os conceitos de probabilidade de benefícios económicos e de fiabilidade de mensuração descrevem-se na EC, § 84 a 86.

Circunstâncias existem, mediante as quais, há que definir se num dado momento um activo que possa existir de facto preenche ou não os requisitos para o seu reconhecimento. De igual modo, em várias situações da vida empresarial ocorrem e celebram-se compromissos e responsabilidades que, gerando passivos, podem não preencher integralmente os requisitos para o seu reconhecimento.

Os activos contingentes e os passivos contingentes antes definidos não são mais do que activos e passivos que não preenchem inteiramente os requisitos de reconhecimento nomeadamente quanto a dois elementos chave:

- A ocorrência ou não dos acontecimentos que os confirmam;
- O grau de probabilidade da ocorrência dos benefícios económicos futuros a fluir de ou para a entidade, respectivamente, para os passivos e para os activos.

Dai que, ao nível dos activos, as preocupações prudenciais afastem liminarmente a hipótese de reconhecimento de activos contingentes e, ao nível dos passivos, se desenvolvam normativamente as fronteiras entre passivo contingente, provisão e outros passivos. A este propósito são relevantes os seguintes conteúdos da EC:

57. Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do Governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz à definição de activos.

Por sua vez para os passivos, vejamos os conteúdos dos §59 e § 60:

59. Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.

60. Deve distinguir-se entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Normalmente uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra

num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falha de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma margem para evitar o exfluxo de recursos para uma outra parte.

Atende-se ainda, nos seguintes parágrafos da EC, relativos a passivos e provisões:

62. Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.

63. Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões. Quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça a definição do parágrafo 49.b, ela é um passivo mesmo que a respectiva quantia tenha de ser estimada. Como exemplos indicam-se as provisões para pagamentos a serem feitos relativamente a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.”

A ocorrência ou não de acontecimentos, assim como, os fundamentos e o grau de probabilidade para que saiam ou entrem recursos na entidade incorporando benefícios económicos são os elementos essenciais para a definição da fronteira entre Activos e Passivos reconhecíveis *versus* Activos e Passivos Contingentes, não reconhecíveis, mas sujeitáveis ao dever de divulgação das suas características, efeitos e impacto potencial, através do Anexo às Demonstrações Financeiras.

1.2.2. As Contingências e as Normas de Apresentação

O tratamento contabilístico dos activos e dos passivos contingentes radica nos fundamentos da respectiva definição e nos requisitos para o seu reconhecimento. O facto de as contingências não verificarem integralmente os

critérios para reconhecimento não lhe retira relevância informativa para os utilizadores da informação financeira, na medida em que:

- a) os acontecimentos que as possam determinar podem ter um desfecho que no futuro se venha a revelar determinante para a continuidade das entidades;
- b) a evolução da probabilidade relativamente à entrada ou saída de benefícios económicos pode fazer com que contingências de hoje evoluam de forma rápida para activos e passivos certos amanhã.

Desse modo, ainda que activos contingentes e passivos contingentes não possam, por ausência de reconhecimento, ser repercutidos no rosto das Demonstrações de Balanço e de Resultados, tal não invalida que não devam ser objecto de adequada divulgação no Anexo.

A questão central que se coloca, em matéria do tratamento contabilístico das contingências tem haver com a segurança na ocorrência dos acontecimentos e com a medição da probabilidade associada à saída ou entrada de benefícios económicos. Isto é, perante activos e passivos materialmente relevantes e cujas quantias possam ser mensuradas com alguma fiabilidade, a questão que se coloca é a de saber se esses activos e passivos devem ser reconhecidos ou somente divulgados.

Para além das disposições que a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, convém ter presente que a própria NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, determina no seu § 45 alínea e) que o Anexo deva incluir obrigatoriamente informação sobre passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos.

1.3. ANEXOS: EXCERTOS DA ESTRUTURA CONCEPTUAL E DAS NCRF 1 E NCRF 21

1.3.1. Excertos da Estrutura Conceptual

“ Prefácio

1. *As demonstrações financeiras preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes*

Com efeito, todos os utentes tomam decisões económicas, nomeadamente para:

- (a) decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio;*
- (b) avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão;*
- (c) avaliar a capacidade de a entidade pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;*
- (d) avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade;*
- (e) determinar as políticas fiscais;*
- (f) determinar os lucros e dividendos distribuíveis;*
- (g) preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou*
- (h) regular as actividades das entidades.*

As demonstrações financeiras são a maior parte das vezes preparadas de acordo com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal. Isto não significa que outros modelos e conceitos não pudessem ser mais apropriados, a fim de ir ao encontro do objectivo de proporcionar informações específicas.

Introdução

Finalidade

2. *Esta Estrutura estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades. O propósito desta Estrutura Conceptual é o de:*

- (a) *ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;*
 - (b) *ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;*
 - (c) *ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e*
 - (d) *proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.*
3. *Esta Estrutura Conceptual não é uma NCRF e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação.*
4. *A CNC reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre esta Estrutura Conceptual e uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual.*

Âmbito

5. *Esta Estrutura Conceptual trata:*
- (a) *do objectivo das demonstrações financeiras;*
 - (b) *das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;*
 - (c) *da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constróem as demonstrações financeiras; e*
 - (d) *dos conceitos de capital e de manutenção de capital.*
6. *Esta Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais (daqui por diante referidas como "demonstrações financeiras") incluindo as demonstrações financeiras consolidadas. Tais demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e dirigem-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes. Alguns destes utentes podem exigir, e têm o poder de obter, informação para além da contida nas demonstrações financeiras. Muitos utentes, porém, têm de depender das demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira e, por isso, tais demonstrações financeiras devem ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. Os relatórios financeiros de finalidades especiais, por exemplo, prospectos e*

cálculos preparados para efeitos de tributação, estão fora do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, a Estrutura Conceptual pode ser aplicada na preparação de tais relatórios para finalidades especiais quando os seus requisitos o permitam.

- 7. Esta Estrutura Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que relatam, sejam do sector público ou do privado. Uma entidade que relata é uma entidade relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da entidade.*

Conjunto completo de demonstrações financeiras

- 8. As demonstrações financeiras fazem parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras. Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivada delas, e que se espera que seja lida juntamente com elas. Tais mapas e informações suplementares podem tratar, por exemplo, de informação financeira de segmentos industriais e geográficos e de divulgações acerca dos efeitos das variações de preços. As demonstrações financeiras não incluem, porém, elementos preparados pelo órgão de gestão, tais como relatórios, exposições, debate e análise e elementos similares que possam ser incluídos num relatório financeiro ou anual.*

Objectivo das demonstrações financeiras

- 12. O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.*
- 13. As demonstrações financeiras preparadas com esta finalidade vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida, retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira.*

14. Os utentes das demonstrações financeiras que desejem avaliar o zelo ou a responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram confiados fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, deter ou vender o seu investimento na entidade ou reconduzir ou substituir o órgão de gestão.

Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira

15. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e da tempestividade e certeza da sua geração. Esta capacidade determina em última instância, por exemplo, a capacidade de uma entidade pagar aos seus empregados e fornecedores, satisfazer pagamentos de juros, reembolsar empréstimos e fazer distribuições aos seus proprietários. Os utentes ficam mais habilitados para avaliar esta capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa se lhes for proporcionada informação que foque a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade.

16. A posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa. A informação acerca da estrutura financeira é útil na predição de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesses na entidade; é também útil ao predizer que sucesso a entidade provavelmente terá em conseguir fundos adicionais. A informação acerca da liquidez e solvência é útil na predição da capacidade da entidade para satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencerem. A liquidez refere-se à disponibilidade de caixa no futuro próximo depois de ter em conta os compromissos financeiros durante este período. A solvência refere-se à disponibilidade de caixa durante prazo mais longo para satisfazer os compromissos financeiros à medida que se vençam.

17. A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro. A informação acerca da variabilidade do desempenho é, a este respeito, importante. A informação acerca do desempenho é útil na predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes. É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais.

18. *A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. Ao construir uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de várias maneiras, tais como todos os recursos financeiros, capital circulante, activos líquidos ou caixa. Esta estrutura conceptual não assume nenhuma definição específica de fundos.*
19. *A informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada.*
20. *As partes componentes das demonstrações financeiras interrelacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação distinta das outras, é provável que nenhuma só por si sirva um propósito único ou proporcione toda a informação que satisfaça as necessidades particulares dos utentes. Por exemplo, uma demonstração de resultados proporciona uma imagem incompleta do desempenho a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira.*

Notas às demonstrações financeiras

21. *As demonstrações financeiras também contêm notas e quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, elas podem conter informação adicional que seja relevante para as necessidades dos utentes acerca dos itens do balanço e da demonstração dos resultados. Podem incluir divulgações acerca dos riscos e incertezas que afectem a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (tais como recursos minerais). A informação acerca dos segmentos geográficos e industriais e os efeitos na entidade das variações de preços é também muitas vezes proporcionada na forma de informação suplementar.*

Pressupostos subjacentes

Regime de acréscimo

22. *A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transacções passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.*

Continuidade

23. *As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.*

Características qualitativas das demonstrações financeiras

24. *As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.*

Compreensibilidade

25. *Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, a incluir nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para a tomada de*

decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.

Relevância

- 26. Para ser útil, a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.*
- 27. As funções preditiva e confirmatória da informação estão interrelacionadas. Por exemplo, a informação acerca do nível corrente e da estrutura da detenção de activos tem valor para os utentes, quando estes se esforçam por predizer a capacidade da entidade para tirar vantagem das oportunidades e a capacidade de reagir a situações adversas. A mesma informação desempenha um papel confirmatório a respeito de predições passadas, acerca, por exemplo, do caminho em que a entidade seria estruturada ou do resultado de operações planeadas.*
- 28. A informação acerca da posição financeira e do desempenho passado é frequentemente usada como a base para predizer a posição financeira e o desempenho futuros e outros assuntos em que os utentes estejam directamente interessados, tais como pagamento de dividendos e de salários, movimentos de preços de títulos e a capacidade da entidade de satisfazer os seus compromissos à medida que se vençam. Para ter valor preditivo, a informação não necessita de estar na forma de uma previsão explícita. A capacidade de fazer predições a partir das demonstrações financeiras é porém melhorada pela maneira como é apresentada a informação sobre as transacções e acontecimentos passados. Por exemplo, o valor preditivo da demonstração dos resultados é aumentado se os itens dos rendimentos ou de gastos não usuais, anormais e não frequentes forem separadamente divulgados.*

Materialidade

- 29. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesma suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à entidade independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato. Noutros casos, quer a natureza quer a materialidade são importantes, como por exemplo, as quantias de inventários detidas em cada uma das principais categorias que sejam apropriadas para o negócio.*

30. *A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil.*

Fiabilidade

31. *Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.*

32. *A informação pode ser relevante mas tão pouco fiável por natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e quantia de uma reclamação por danos sob acção legal estiverem em disputa, pode ser inapropriado para a entidade reconhecer no balanço a quantia inteira da reclamação, embora possa ser apropriado divulgar a quantia e circunstâncias da reclamação.*

Representação fidedigna

33. *Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfaçam os critérios de reconhecimento.*

34. *A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transacções e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam comunicar mensagens que correspondam a essas transacções e acontecimentos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecerão nas demonstrações financeiras; por exemplo, se bem que a maior parte das entidades gerem internamente trespasse (goodwill) no decorrer do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar com fiabilidade esse trespasse (goodwill). Noutros casos, porém, pode ser relevante*

reconhecer os itens e divulgar o risco de erro que rodeia o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Substância sobre a forma

35. Se a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada. Por exemplo, uma entidade pode alienar um activo a uma terceira entidade de tal maneira que a documentação tenha por fim passar a propriedade legal a essa entidade; contudo, podem existir acordos que assegurem que a entidade continua a fruir os benefícios económicos incorporados no activo. Em tais circunstâncias, o relato de uma venda não representaria fidedignamente a transacção celebrada (se na verdade houve uma transacção).

Neutralidade

36. Para que seja fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos. As demonstrações financeiras não são neutras se, por via da selecção ou da apresentação da informação, elas influenciarem a tomada de uma decisão ou um juízo de valor a fim de atingir um resultado ou um efeito predeterminado.

Prudência

37. Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade.

Plenitude

38. *Para que seja fiável, a informação nas demonstrações financeiras deve ser completa adentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e por conseguinte não fiável e deficiente em termos da sua relevância.*

Comparabilidade

39. *Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades.*

40. *Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma entidade de período para período e entre diferentes entidades. A conformidade com as NCRF, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela entidade, ajuda a conseguir comparabilidade.*

41. *A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas da relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma entidade deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.*

42. *Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.*

Constrangimentos à informação relevante e fiável

Tempestividade

43. *Se houver demora indevida no relato da informação ela pode perder a sua relevância. O órgão de gestão pode necessitar de balancear os méritos relativos do relato tempestivo com o fornecimento de informação fiável. Para proporcionar informação numa base tempestiva pode muitas vezes ser necessário relatar antes de serem conhecidos todos os aspectos de uma transacção ou outro acontecimento, diminuindo por conseguinte a fiabilidade. Ao contrário, se o relato for demorado até que todos os aspectos sejam conhecidos, a informação pode ser altamente fiável mas de pouca utilidade para os utentes que tenham tido entretanto de tomar decisões. Para conseguir a ponderação entre relevância e fiabilidade, a consideração dominante é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.*

Balanceamento entre benefício e custo

44. *A ponderação entre benefício e custo é mais um constrangimento influente do que uma característica qualitativa. Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar. A avaliação dos benefícios e custos é, contudo, substancialmente um processo de ajuizamento. Para além disso, os custos não recaem necessariamente sobre os utentes que fruem os benefícios. Os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles para quem a informação é preparada; por exemplo, o fornecimento de informação adicional a mutuantes pode reduzir os custos dos empréstimos obtidos por uma entidade. Por estas razões é difícil aplicar um teste custo - benefício a qualquer caso particular. Não obstante, os normalizadores em particular, assim como os preparadores e utentes das demonstrações financeiras, devem estar conscientes deste constrangimento.*

Balanceamento entre características qualitativas

45. *Na prática é muitas vezes necessário um balanceamento, ou um compromisso, entre características qualitativas. Geralmente a aspiração é conseguir um balanceamento apropriado entre as características a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras. A importância relativa das características em casos diferentes é uma questão de juízo de valor profissional.*

Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada

46. *As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade. Se bem que esta Estrutura Conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação.*

Elementos das demonstrações financeiras

47. *As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço; concordantemente, esta Estrutura Conceptual não identifica nenhuns elementos que sejam exclusivos daquela demonstração.*

48. *A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da entidade a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.*

Posição financeira

49. *Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:*

- a. *Activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;*
- b. *Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte*

um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;

- c. Capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.*

50. As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abarcam itens que não são reconhecidos como activos ou como passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento debatidos nos parágrafos 80 a 96. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de uma entidade tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 81 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.

51. Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dê origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidos como tais no balanço do locatário.

Activos

52. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os exfluxos de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.

53. Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; pelo facto de estes bens e serviços poderem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los, contribuindo assim para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço à entidade por causa da sua predominância sobre os outros recursos.

54. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:
- a. usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
 - b. trocado por outros activos;
 - c. usado para liquidar um passivo; ou
 - d. distribuído aos proprietários da entidade.
55. Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.
56. Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o "know-how" obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse "know-how", uma entidade controle os benefícios que espera que dele fluam.
57. Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do Governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz à definição de activos.
58. Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incorrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova concludente de que um item

que satisfaça a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos

- 59. Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.*
- 60. Deve distinguir-se entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Normalmente uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falha de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma margem para evitar o exfluxo de recursos para uma outra parte.*
- 61. A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a entidade ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de maneiras várias, por exemplo, por:*
- a. pagamento a dinheiro;*
 - b. transferência de outros activos;*
 - c. prestação de serviços;*
 - d. substituição dessa obrigação por outra ou*

e. conversão da obrigação em capital próprio.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como um credor abdicar ou perder os seus direitos.

- 62. Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.*
- 63. Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões. Quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça a definição do parágrafo 49.b, ela é um passivo mesmo que a respectiva quantia tenha de ser estimada. Como exemplos indicam-se as provisões para pagamentos a serem feitos relativamente a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.*

Capital próprio

- 64. Se bem que o capital próprio seja definido no parágrafo 49.c como um resíduo, ele pode ser sub-classificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos contribuídos pelos accionistas, os resultados retidos, as reservas que representem apropriações de resultados retidos e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de detentores de capital numa entidade terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital próprio contribuído.*
- 65. A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. As transferências para tais*

reservas são apropriações de resultados retidos, não sendo, por conseguinte, gastos.

66. A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Normalmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos numa base fragmentária quer da entidade como um todo segundo o pressuposto da continuidade.
67. As actividades comerciais, industriais e de negócios, são muitas vezes levadas a efeito por meio de entidades tais como entidades em nome individual, parcerias, empreendimentos conjuntos e variados tipos de entidades estatais de negócios. A estrutura legal e reguladora para tais entidades é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas restrições na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta Estrutura Conceptual que tratam do capital próprio são apropriados para tais entidades.

Desempenho

68. O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são rendimentos e gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e consequentemente do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são tratados nos parágrafos 100 a 108.
69. Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:
- a. **Rendimentos** são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;
 - b. **Gastos** são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

70. *As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitarão de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são tratados nos parágrafos 80 a 96.*
71. *Os rendimentos e os gastos são apresentados na demonstração dos resultados de formas diversificadas, a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Esta diversificação é feita na base de que a origem de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro.*

Rendimentos

72. *A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.*
73. *Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.*
74. *Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provenham da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos de gastos relacionados.*
75. *Várias espécies de activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos; exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.*

Gastos

76. *A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.*
77. *As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.*
78. *As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.*

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

80. *Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 81. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.*
81. *Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:*
- a. *for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e*

- b. o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

82. Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e por isso se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário ter em atenção as condições de materialidade tratadas nos parágrafos 29 e 30. A inter relação entre os elementos significa que um item que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um activo, requer automaticamente o reconhecimento de um outro elemento, por exemplo, rendimento ou um passivo.

Probabilidade de benefícios económicos futuros

83. O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a entidade. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligadas ao fluxo de benefícios económicos futuros são feitas com base nas provas disponíveis aquando da preparação das demonstrações financeiras. Por exemplo, quando for provável que uma dívida a receber devida por uma entidade venha a ser paga, é justificável então, na ausência de provas em contrário, reconhecer a dívida a receber como um activo. Para uma grande população de dívidas a receber, porém, é considerado provável algum grau de não-pagamento; daqui que seja reconhecido um gasto que represente a redução esperada de benefícios económicos.

Fiabilidade da mensuração

84. O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade como referido nos parágrafos 31 a 38 desta Estrutura Conceptual. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem estar de acordo com as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento; porém, se não for possível que a reivindicação seja mensurada com fiabilidade, ela não deve ser reconhecida como activo ou como rendimento; a existência da reivindicação, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.

85. *Um item que, num dado momento, falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento do parágrafo 81. pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.*

86. *Um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares. Isto é apropriado quando o conhecimento do item seja considerado relevante pelos utentes das demonstrações financeiras para a avaliação da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade pelos utentes das demonstrações financeiras.*

Reconhecimento de activos

87. *Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.*

88. *Um activo não é reconhecido no balanço quando, relativamente ao dispêndio incorrido, seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não implica que a intenção do órgão de gestão, ao incorrer no dispêndio, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que a gestão dos negócios fosse mal orientada. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.*

Reconhecimento de passivos

89. *Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade. Na prática, as obrigações ao abrigo de contratos que estejam proporcional e igualmente não executados (por exemplo passivos por inventários encomendados mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidos como passivos nas demonstrações financeiras. Porém, tais obrigações podem satisfazer a definição de passivos e, desde que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos nas circunstâncias particulares, podem qualificar-se para reconhecimento. Em tais circunstâncias, o reconhecimento de passivos implica o reconhecimento dos activos ou gastos relacionados.*

Reconhecimento de rendimentos

90. *Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivos (por exemplo, o aumento líquido em activos provenientes de uma venda de bens ou de serviços ou a diminuição em passivos provenientes do perdão de uma dívida a pagar).*
91. *Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de um rendimento, por exemplo, o requisito de que o rédito deve ser gerado, são aplicações dos critérios de reconhecimento nesta Estrutura Conceptual. Tais procedimentos dirigem-se geralmente à restrição do reconhecimento como rendimentos àqueles itens que possam ser mensurados com fiabilidade e que tenham um grau suficiente de certeza.*

Reconhecimento de gastos

92. *Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).*
93. *Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.*
94. *Quando se espere que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma*

forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o trespasse (goodwill), as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extingam.

95. *Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e somente se, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.*
96. *Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, o que sucede quando surge um passivo por garantia de um produto.*

1.3.2. Excertos da NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

Considerações gerais

4. *Esta Norma exige determinadas divulgações na face do balanço, na demonstração dos resultados e na demonstração das alterações no capital próprio e exige divulgação de outras linhas de itens ou na face dessas demonstrações ou no anexo.*
5. *Esta Norma usa por vezes o termo “divulgação” num sentido lato, englobando itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, assim como no anexo. As divulgações também são exigidas por outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.*

Período de relato

9. *As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais sejam apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:*

- a. a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
- b. o facto de que não são inteiramente comparáveis quantias comparativas da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio, da demonstração de fluxos de caixa e das notas do anexo relacionadas.

Balanço

Distinção corrente/não corrente

10. Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço de acordo com os parágrafos 14 a 24.
11. Uma entidade deve divulgar as quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas num prazo superior a doze meses para cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas:
 - a. até doze meses após a data do balanço e
 - b. após doze meses a data do balanço.
12. Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de activos e passivos correntes e não correntes na face do balanço proporciona informação útil ao se distinguir os activos líquidos que estejam continuamente em circulação, como capital circulante, dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os activos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.
13. A informação acerca das datas previstas para a realização de activos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. Para alguns instrumentos financeiros é exigida a divulgação das datas de maturidade de activos financeiros e de passivos financeiros. Os activos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de activos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil, quer os activos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade deve

divulgar a quantia de inventários que espera que sejam recuperados a mais de doze meses após a data do balanço.

Informação a ser apresentada na face do balanço

- 25. A informação mínima a apresentar na face do balanço consta do respectivo modelo publicado em Portaria.*
- 26. Linhas de itens adicionais, títulos e sub totais podem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade.*
- 27. Uma entidade deve divulgar, ou na face do balanço ou no anexo, outras subclassificações das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.*
- 28. O pormenor proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das NCRF e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. As divulgações variam para cada item, por exemplo:*
 - a. os itens do activo fixo tangível são desagregados em classes de acordo com a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis;*
 - b. as contas a receber são desagregadas em contas a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pré-pagamentos e outras;*
 - c. os inventários são subclassificados, de acordo com a NCRF 18 - Inventários, em classificações tais como mercadorias, consumíveis de produção, matérias primas, trabalhos em curso e bens acabados;*
 - d. as provisões são desagregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e*
 - e. o capital social e as reservas são desagregados em várias rubricas, tais como capital, reserva legal e outras reservas.*

Informação a ser apresentada no anexo

- 29. Uma entidade deve divulgar o seguinte no anexo:*
 - a. para cada classe de capital por acções:*

- i. a quantidade de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;*
 - ii. os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;*
 - iii. quantidade de acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas; e*
- b. uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.*
- 30. Uma entidade sem capital por acções, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 29.*
- 31. Uma entidade deve divulgar a desagregação dos montantes inscritos em caixa e em depósitos bancários.*

Demonstração dos resultados

Resultados do período

- 32. Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma o exija de outro modo.*

Informação a ser apresentada na face da demonstração dos resultados

- 33. A informação mínima a apresentar na face da demonstração dos resultados consta do respectivo modelo publicado em Portaria.*
- 34. Linhas de itens adicionais, títulos e sub totais podem ser apresentados na face da demonstração dos resultados, quando tal apresentação for relevante para uma melhor compreensão do desempenho financeiro da entidade.*
- 35. Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, quer na face da demonstração dos resultados quer no anexo.*
- 36. Os itens a apresentar na demonstração dos resultados deverão basear-se numa classificação que atenda à sua natureza, podendo, adicionalmente, ser apresentada uma demonstração de resultados em que a classificação dos itens se baseie na sua função dentro da entidade.*

Informação a ser apresentada no anexo

37. *Quando os itens de rendimentos e de gastos são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente.*
38. *As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de rendimentos e de gastos incluem:*
- a. reestruturações das actividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;*
 - b. alienações de itens de activos fixos tangíveis;*
 - c. alienações de investimentos;*
 - d. unidades operacionais descontinuadas;*
 - e. resolução de litígios; e*
 - f. outras reversões de provisões.*

Anexo

Estrutura

19. *O anexo deve:*
- a. apresentar informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas;*
 - b. divulgar a informação exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa; e*
 - c. proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma melhor compreensão de qualquer uma delas.*
20. *As notas do anexo devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada.*

21. As notas do anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

- a. identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da actividade, nome e sede da empresa-mãe, se aplicável;*
- b. referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;*
- c. resumo das principais políticas contabilísticas adoptadas;*
- d. informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada;*
- e. passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;*
- f. divulgações exigidas por diplomas legais;*
- g. informações de carácter ambiental.*

Divulgações de políticas contabilísticas

22. Uma entidade deve divulgar um resumo das principais políticas contabilísticas, designadamente:

- a. bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras;*
- b. outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.*

23. Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção dos que envolvam estimativas, que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade e que tenham maior impacto nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.

Principais fontes de incerteza das estimativas

24. Uma entidade deve divulgar, no anexo, informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras principais fontes da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o período contabilístico seguinte.

1.3.3. Excertos da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Definições (§8 e 9)

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.*

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 entidade.*

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:

(a) *é 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) *é 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 incerta.*

Estimativa fiável da obrigação (§§ 24 e 25)

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. Excepto 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. *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 82).*

Passivos contingentes (§§ 26 a 29)

26. *Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.*
27. *Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 82, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.*

Activos contingentes (§§ 30 a 34)

30. *Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.*
34. *Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 84, quando for provável um influxo de benefícios económicos.*

Divulgações (§§ 81 a 86)

82. *A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade 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 Erro! A origem da referência não foi encontrada. a Erro! A origem da referência não foi encontrada.;*
- b. uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e*
- c. possibilidade de qualquer reembolso.*

84. *Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos Erro! A origem da referência não foi encontrada. a Erro! A origem da referência não foi encontrada..*

APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO

A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO

Para uma resposta alicerçada às questões de auto-avaliação, sugere-se que se atentem nos aspectos a seguir enunciados para cada uma delas.

1.º Grupo de questões

1. Cuidado com a diferença entre “conceito” e “norma”. Os conceitos estão na EC e as normas constam nas NCRF.
Veja-se segunda parte do ponto 1.1.1 e parte final do ponto 1.1.2, bem como os § 2 a 4 da EC.
2. Veja-se primeira parte do ponto 1.1.1. e os § 52 a 58 da EC.
3. Veja-se segunda parte do ponto 1.1.1. e § 80 a 88 da EC.
4. Veja-se o ponto 1.2.1 e os § 83 a 86 da EC.
5. Veja-se ponto 1.1.2.

2.º Grupo de questões

1. Veja-se ponto 1.1.2., designadamente o esquema.
2. Vejam-se definições inseridas na parte inicial do ponto 1.2.1., excertos do § 8 da NCRF 21 e § 52 a 58 da EC.
3. Vejam definições inseridas na parte inicial do ponto 1.2.1. e § 59 a 63 da EC.
4. Ver definições inseridas no ponto 1.2.2. e os § 83 a 86 da EC.
5. Ver todo o ponto 1.2.2., e § 26, 27, 30 e 33 da NCRF 21

3.º Grupo de questões

1. Ver excertos da NCRF 1, § 26, 27, 30 e 33 da NCRF 21 e ainda os § 80 a 96 da EC.
2. Ver o § 83 da EC.
3. Ver excertos da NCRF 1, especialmente § 25 a 28, 43 e 45.
4. Ver ponto 1.1.1.

5. Ver excertos da NCRF 21 confrontando-os com as definições de activo e passivo dos § 52 a 58 e 59 a 63 da EC.

A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO

Por sua vez, na resposta às cinco questões para avaliação, ter em conta:

1. Os § 59 a 63 e 83 da EC, bem como os § 26, 27 e 82 da NCRF 21.
2. Os § 52 a 58 da EC, bem como os § 30, 33 e 84 da NCRF 21.
3. Ver ponto 1.1.2.
4. Ver § 2 a 4 da EC.
5. Ver excertos da NCRF 1, confrontando-os com os § 59 a 63 da EC.

CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

**“SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E
CONTINGÊNCIAS”**

A IMPARIDADE NO SNC E PROCEDIMENTOS ASSOCIADOS

CURSO DIS 1809

MÓDULO II

LISBOA, 22 DE JUNHO DE 2009

AUTOR: JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

Curso: “SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E CONTINGÊNCIAS”

Módulo II

A IMPARIDADE NO SNC E PROCEDIMENTOS ASSOCIADOS

2. IMPARIDADE DE ACTIVOS.....	2
2.1. A IMPARIDADE NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	2
2.1.1. A Imparidade e as Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras	2
2.1.2. A imparidade e os modelos de Demonstrações Financeiras	4
2.1.3. A imparidade e o Código de Contas.....	5
2.1.3.1. Contas para as perdas por imparidade	5
2.1.3.2. Contas para as perdas por imparidade acumuladas	5
2.1.3.3. Contas para reversões de perdas por imparidade.....	6
2.1.3.4. Notas de Enquadramento ao Código de Contas.....	6
2.1.4. A imparidade nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)	7
2.1.4.1. A NCRF 12 – Imparidade de Activos (Não Financeiros).....	8
2.1.4.2. A Imparidade de Activos não Financeiros NCRF 27 – Instrumentos Financeiros	9
2.1.4.3. A Imparidade de Activos noutras NCRF	9
2.1.4.4. O Caso Particular da NCRF 18 - Inventários.....	17
2.1.5. A imparidade nas Normas Interpretativas (NI)	20
2.1.6. Transcrição das Bases de Apresentação para as Demonstrações Financeiras	20
2.2 PROCEDIMENTOS ASSOCIADOS À IMPARIDADE	26
2.2.1. Identificação de um Activo com Imparidade (NCRF 12, §§ 5 a 8).....	27
2.2.2. Mensuração da Quantia Recuperável (NCRF 12, §§ 9 a 27).....	28
2.2.2.1. Aspectos Gerais	28
2.2.2.2. Justo valor menos custos de vender (NCRF 12, §§ 11 a 15)	31
2.2.2.3. Valor de Uso	32
2.2.3. Teste de Imparidade	36
2.2.4. Procedimentos associados à imparidade em activos financeiros (NCRF 27) ..	38
2.2.5. Excerto da NCRF 12 – Imparidade de Activos.....	40
APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ..	50
A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO	50
A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO	51

2. IMPARIDADE DE ACTIVOS

2.1. A IMPARIDADE NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

A imparidade traduz uma perda de valor que deve ser reconhecida a afectar a quantia mostrada pelos activos em cada data de relato. Embora exista uma norma específica que desenvolve o tema, a NCRF 12 – Imparidade de activos, trata-se de uma questão transversal à generalidade das NCRF que versam activos e, naturalmente, é matéria influenciada desde logo pelos princípios contabilísticos consagrados nas Bases para Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF), constantes no SNC. Por outro lado, é matéria especificamente contemplada, quer no processo de registo associado aos códigos de contas quer nas várias DF preparadas em Regime de Acréscimo (Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Alterações no Capital Próprio e Anexo).

Nos sub-pontos seguintes passar-se-à em revista o modo como o tema da imparidade esta presente em todo o SNC.

2.1.1. A Imparidade e as Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras

A imparidade é matéria que se aplica aos activos, sendo que os activos são uma das classes fundamentais a relatar nas DF no âmbito do ponto 2.1.3. das BADF. Por outro lado, a imparidade faz apelo a que os activos sejam mostrados em Balanço por não mais do que o valor que têm entendido como real capacidade para gerar benefícios económicos futuros, isto é, a capacidade para vir a contribuir para fluxos de caixa líquidos ou seus equivalentes para a entidade.

Só é possível referir-nos a benefícios económicos futuros se tivermos presente a preparação de DF segundo o pressuposto de continuidade da actividade da entidade, sendo a continuidade definida no ponto 2.2. das BADF. A imparidade e o reconhecimento das perdas que lhe estão associadas, só faz sentido numa contabilidade em regime de acréscimo, na medida em que o ajuste, para menos, da quantia líquida de um activo e o reconhecimento da respectiva perda em resultados, não traduz necessariamente uma despesa ou um pagamento no momento em que se procede ao reconhecimento dessa perda. Só preparando contabilidade segundo o regime de acréscimo tal como definido no ponto 2.3. das BADF, se poderá tratar contabilisticamente o tema da imparidade.

Sendo a imparidade obtida com base em apuramentos de valores dos activos obtidos à margem do registo contabilístico, o seu reconhecimento só se concretiza se a quantia recuperável for estimada com fiabilidade e a diferença para a quantia escriturada for material. Só dessa forma se justifica o reconhecimento da perda de imparidade e a sua evidenciação em linhas autónomas da Demonstração dos Resultados. A materialidade e o seu reflexo na apresentação das DF é matéria tratada no ponto 2.5. das BADF.

Entretanto, na medida em que um activo que esteja em imparidade verá o seu valor afectado ao longo do tempo, quer pela política contabilística relacionada com o seu modelo de uso, quer pelas flutuações de valor que, na ordem externa ou ordem interna à empresa, determinem agravamentos ou reversões nas respectivas perdas de imparidade. Seja ao nível das rubricas que evidenciam a imparidade acumulada seja nas rubricas relativas aos agravamentos ou reversões ocorridas no exercício, quer a Demonstração dos Resultados quer a Demonstração das Variações no Capital Próprio, quer as várias notas do anexo têm que permitir informação comparativa a propósito do valor dos activos entre o período de relato e o período anterior. A comparabilidade deverá ser entendida exactamente nos termos definidos no ponto 2.7. das BADF.

2.1.2. A imparidade e os modelos de Demonstrações Financeiras

Constituindo matéria bastante relevante para os utilizadores das Demonstrações Financeiras e estando normativamente bastante desenvolvida, é natural que a imparidade seja devidamente contemplada nos modelos de DF. É assim que, de acordo com o tratamento contabilístico preconizado para a imparidade nas respectivas NCRF, todos os activos, correntes ou não correntes, devem ser mostrados em Balanço por quantias que sejam recuperáveis. Tal como referido, a propósito da distinção entre corrente e não corrente, no § 11 da NCRF 1 “Uma entidade deve divulgar as quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas num prazo superior a doze meses ...”. Todas as quantias de activos apresentadas no activo no modelo de balanço a ser publicado através da respectiva portaria, deverão ser líquidas das perdas de imparidade acumulada (caso exista imparidade).

Por sua vez, ao nível da Demonstração dos Resultados, as perdas por imparidade reconhecidas em cada período, bem como as reversões que também possam ocorrer, são obrigatoriamente apresentadas numa rubrica específica da Demonstração dos Resultados por Naturezas.

Na Demonstração das Alterações no Capital Próprio, a imparidade poderá afectar a linha relativa às diminuições de reservas de reavaliação de activos que entretanto existissem para o activo em imparidade, o mesmo ocorrendo se ocorrer uma reversão da imparidade com recuperação do valor do activo até à reposição da reserva anteriormente existente.

No Anexo, a imparidade afecta todas as notas relativas as políticas contabilísticas e as respectivas quantias deverão ser expressamente evidenciadas em todas as discriminações e reconciliações de activos para os quais exista imparidade. Além do mais, existem notas específicas do anexo para que sejam adequadamente divulgadas as fontes de informação relativas aos indícios de imparidade, bem assim como as metodologias e pressupostos assumidos para o cálculo da quantia recuperável.

No ponto 2.5. retomaremos o tema relativo aos impactos da imparidade no relato financeiro anual (módulo III).

2.1.3. A imparidade e o Código de Contas

Implicando a imparidade o reconhecimento de uma perda de valor, pela circunstância de um activo ter uma quantia recuperável inferior à quantia até aí escriturada, sendo que essa situação pode ocorrer para a generalidade dos activos, naturalmente que o Código de Contas contempla itens específicos para o registo das perdas por imparidade no exercício, das perdas por imparidade acumuladas, e das reversões de perdas por imparidade.

2.1.3.1. Contas para as perdas por imparidade

65 Perdas por imparidade

- 651 Em dívidas a receber
 - 6511 Clientes
 - 6512 Outros devedores
- 652 Em inventários
- 653 Em investimentos financeiros
- 654 Em propriedades de investimento
- 655 Em activos fixos tangíveis
- 656 Em activos intangíveis
- 657 Em investimentos em curso
- 658 Em activos não correntes detidos para venda

2.1.3.2. Contas para as perdas por imparidade acumuladas

21 Clientes

- 211 Clientes c/c
- 219 Perdas por imparidade acumuladas

22 Fornecedores

- 229 Perdas por imparidade acumuladas

26 Accionistas/sócios

- 269 Perdas por imparidade acumuladas

27 Outras contas a receber e a pagar

- 279 Perdas por imparidade acumuladas

- 32 Mercadorias**
 - 329 Perdas por imparidade acumuladas
- 33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**
 - 339 Perdas por imparidade acumuladas
- 34 Produtos acabados e intermédios**
 - 349 Perdas por imparidade acumuladas
- 35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos**
 - 359 Perdas por imparidade acumuladas
- 41 Investimentos financeiros**
 - 419 Perdas por imparidade acumuladas
- 42 Propriedades de investimento**
 - 429 Perdas por imparidade acumuladas
- 43 Activos fixos tangíveis**
 - 439 Perdas por imparidade acumuladas
- 44 Activos intangíveis**
 - 449 Perdas por imparidade acumuladas
- 45 Investimentos em curso**
 - 459 Perdas por imparidade acumuladas
- 46 Activos não correntes detidos para venda**
 - 469 Perdas por imparidade acumuladas

2.1.3.3. Contas para reversões de perdas por imparidade

- 76 Reversões**
 - 762 De perdas por imparidade
 - 7621 Em dívidas a receber
 - 76211 Clientes
 - 76212 Outros devedores
 - 7622 Ajustamentos em inventários
 - 7623 Em investimentos financeiros
 - 7624 Em propriedades de investimento
 - 7625 Em activos fixos tangíveis
 - 7626 Em activos intangíveis
 - 7627 Em investimentos em curso
 - 7628 Em activos não correntes detidos para venda

2.1.3.4. Notas de Enquadramento ao Código de Contas

Existem alusões particulares à movimentação contabilística das imparidades, nas notas de enquadramento aos códigos de contas, nomeadamente:

“ 219, 229, 239, 269 e 279 - Perdas por imparidade acumuladas

Estas contas registam as diferenças acumuladas entre as quantias registadas e as que resultem da aplicação dos critérios de mensuração dos correspondentes

activos incluídos na classe 2, podendo ser subdivididas a fim de facilitar o controlo e possibilitar a apresentação em balanço das quantias líquidas. As perdas por imparidade anuais serão registadas nas contas 651 – Perdas por imparidade – Em dívidas a receber, e as suas reversões (quando deixarem de existir as situações que originaram as perdas) são registadas nas contas 7621 – Reversões de perdas por imparidade – Em dívidas a receber. Quando se verificar o desreconhecimento dos activos a que respeitem as imparidades, as contas em epígrafe serão debitadas por contrapartida das correspondentes contas da classe 2.”

(...)

“ 684 – Perdas em inventários

Apenas regista, por contrapartida da correspondente conta da classe 3, as perdas que se verificarem no período e que não tivessem sido consideradas anteriormente em situação de imparidade.”

2.1.4. A imparidade nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

O carácter transversal do tema imparidade e a circunstância de todos os activos poderem ser mais ou menos afectados por causas que determinem perdas dessa natureza, faz com que, além de uma NCRF específica, a imparidade seja matéria referida em toda e qualquer NCRF que verse o reconhecimento e mensuração de activos. Deste modo temos a imparidade tratada nas seguintes normas:

- NCRF 12 – Imparidade de Activos;
- NCRF 6 – Activos Intangíveis;
- NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis;
- NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;
- NCRF 11 – Propriedades de Investimento;
- NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas;
- NCRF 17 – Agricultura;
- NCRF 18 – Inventários;

- NCRF 26 – Matérias Ambientais;
- NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

2.1.4.1. A NCRF 12 – Imparidade de Activos (Não Financeiros)

A NCRF em epígrafe destina-se especificamente ao tratamento contabilístico da imparidade de activos não financeiros, excluindo do seu âmbito apenas as situações e os riscos tratados de forma específica noutras NCRF que abordem activos em concreto.

Resulta de uma adaptação da IAS 36 adoptada pela União Europeia, sendo uma norma completa no sentido em que contempla aspectos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação. A sua estrutura é a seguinte:

- Objectivo (§ 1)
- Âmbito (§§ 2 e 3)
- Definições (§ 4)
- Identificação de um activo que possa estar com imparidade (§§ 5 a 8)
- Mensuração da quantia recuperável (§§ 9 a 27)
 - Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida (§ 10)
 - Justo valor menos custos de vender (§ 11 a 15)
 - Valor de uso (§§ 16 a 27)
 - Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros (§ 17)
 - Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros (§ 18 a 23)
 - Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira (§ 24)
 - Taxa de desconto (§§ 25 a 27)
- Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade (§§ 28 a 32)
- Unidades geradoras de caixa e goodwill (§§ 33 a 55)
 - Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo (§§ 33 a 37)
 - Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa (§§ 38 a 51)
 - Goodwill (§§ 40 a 50)
 - Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa (§§ 40 a 43)
 - Testar a imparidade de unidades geradoras de caixa com goodwill (§§ 44 e 45)
 - Interesses minoritários (§§ 46 e 47)
 - Tempestividade dos testes de imparidade (§§ 48 a 50)
 - Activos “corporate” (§ 51)
 - Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (§§ 52 a 55)
- Reverter uma perda por imparidade (§§ 56 a 64)
 - Reverter uma perda por imparidade de um activo individual (§§ 59 a 61)
 - Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (§§ 62 e 63)
 - Reverter uma perda por imparidade de goodwill (§ 64)
- Divulgações (§§ 65 a 69)
- Data de eficácia (§ 70)

Os sub pontos 2.2. e 2.3. deste curso focarão os aspectos fundamentais do tratamento contabilístico da imparidade preconizado na NCRF 12.

2.1.4.2. A Imparidade de Activos não Financeiros NCRF 27 – Instrumentos Financeiros

A NCRF em epígrafe engloba o tratamento de instrumentos financeiros passivos e activos e, com tal, preconiza o tratamento da imparidade em activos financeiros. Trata-se de uma norma inspirada nas IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e IFRS 7 – Instrumentos Financeiros – Divulgação de Informações, adoptadas pela União Europeia. Na sua estrutura contempla parágrafos específicos para o tratamento da imparidade de activos financeiros, tais como:

Imparidade (§§ 23 a 29)

Reconhecimento (§§ 23 a 26)

Mensuração (§§ 27)

Reversão (§§ 28 e 29)

O ponto 2.4. focará o tratamento contabilístico da imparidade em Activos Financeiros.

2.1.4.3. A Imparidade de Activos noutras NCRF

Embora nem sempre com desenvolvimento autónomo e, por via de regra, com remissão para a NCRF 12 – Imparidade de Activos, a matéria é abordada noutras normas de acordo com a discriminação seguinte:

2.1.4.3.1. NCRF 6 – Activos Intangíveis

Definições

“ § 8. (...)

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

(...)

Activos Intangíveis com vidas úteis indefinidas

§ 107. Um activo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.

§ 108. De acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, é exigido a uma entidade que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada:

(a) anualmente, e

(b) sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

(...)

§ 110. De acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade. Como resultado, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, com a sua quantia escriturada, e reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

Recuperabilidade da Quantia Escriturada – Perdas por Imparidade

§ 111. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 - Imparidade de Activos. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.”

2.1.4.3.2. NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis

Definições

“§ 6. (...)

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

(...)

Imparidade

§ 64. Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 – Imparidade de Activos. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade

Compensação por Imparidade

§ 65. A compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

§ 66. Imparidades ou perdas de itens do activo fixo tangível, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

- (a) as imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos;**
- (b) o desreconhecimento de itens do activo fixo tangível retirados ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;**
- (c) a compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível; e**
- (d) o custo de itens do activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.”**

2.1.4.3.3. NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

“ Reconhecimento de perdas por imparidade e reversões

20. Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do activo (ou grupo para alienação) para o justo valor menos os custos de vender, até ao ponto em que não tenha sido reconhecida de acordo com o parágrafo 19.

21. Uma entidade deve reconhecer um ganho ou qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um activo, mas não para além da perda por

imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida seja de acordo com esta Norma seja anteriormente de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos.

22. Uma entidade deve reconhecer um ganho para qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um grupo para alienação:

(a) até ao ponto em que não tenha sido reconhecido de acordo com o parágrafo 19;

mas

(b) não para além da perda por imparidade cumulativa que tenha sido reconhecida, seja de acordo com esta Norma ou anteriormente de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos, relativamente aos activos não correntes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta última Norma;

23. A perda por imparidade (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo para alienação deve reduzir (ou aumentar) a quantia escriturada dos activos não correntes do grupo que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta Norma, pela ordem de imputação definida nos parágrafos 104(a) e (b) e 122 da NCRF 12 Imparidade de Activos.

24. Um ganho ou perda que não tenha sido anteriormente reconhecido à data da venda de um activo não corrente (ou grupo para alienação) deve ser reconhecido à data do desreconhecimento. Os requisitos relacionados com o desreconhecimento estão definidos:

(a) nos parágrafos 67-72 da NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis relativamente aos activos fixos tangíveis;

(b) nos parágrafos 112-117 da NCRF 6 – Activos Intangíveis relativamente aos activos intangíveis.”

2.1.4.3.4. NCRF 11 – Propriedades de Investimento

Definições

“ § 5 (...)

Quantia escriturada: *é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.*

(...)

§ 51 O justo valor difere do valor de uso, tal como definido na NCRF 12 – Imparidade de Activos. O justo valor reflecte o conhecimento e as estimativas de compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. Em contraste, o valor de uso reflecte as estimativas da entidade, incluindo os efeitos de factores que podem ser específicos da entidade e não aplicáveis às entidades em geral. (...)

§ 58. Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis para esse modelo excepto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas. As propriedades de investimento que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) devem ser mensuradas de acordo com a NCRF 8.”

Este parágrafo ao remeter genericamente para as NCRF 7 e 8, esta por definição a assumir as próprias remissões para a NCRF 12 feitas nas NCRF em causa, quando aludem à imparidade.

“§ 64 Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada da propriedade de acordo com a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a NCRF 7. (...)

(...)

§ 74. A compensação de terceiros para propriedades de investimento que tenham sofrido imparidade, se tenham perdido ou tenham sido cedidas deve ser reconhecida nos resultados quando a compensação se tornar recebível.

§ 75. Imparidades ou perdas de propriedades de investimento, reivindicações relacionadas por ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

- a. as imparidades da propriedade de investimento são reconhecidas de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Activos;(...)”**

2.1.4.3.5. NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

“ Perdas por Imparidade

§ 51. Tendo aplicado o método da equivalência patrimonial e reconhecido as perdas da associada de acordo com o parágrafo 49, o investidor deve determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao conjunto de interesses na associada.

§ 52. Dado que o goodwill incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada não é reconhecido separadamente, a totalidade da quantia escriturada do investimento é testada quanto a imparidade segundo a NCRF 12 – Imparidade de Activos, comparando a sua quantia recuperável (o mais elevado entre valor de uso e justo valor, menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada. Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

(a) a sua parte no valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os proventos da alienação final do investimento;
ou

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

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

§ 53. A quantia recuperável de um investimento numa associada é avaliada para cada associada, a menos que a associada não gere influxos de caixa largamente independentes dos de outros activos da entidade.”

2.1.4.3.6. NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

“ Imparidade

Reconhecimento e mensuração

§ 18. Os activos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto a imparidade quando os factos e circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada de um activo de exploração e avaliação pode exceder a sua quantia recuperável. Quando os factos e

circunstâncias sugerirem que a quantia escriturada excede a quantia recuperável, uma entidade deve mensurar, apresentar imparidade de activos e divulgar qualquer perda por imparidade resultante, de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos, excepto quanto ao estabelecido no parágrafo 21.

§ 19. Apenas para as finalidades dos activos de exploração e avaliação, quando for identificado um activo de exploração e avaliação que possa estar com imparidade deve ser aplicado o parágrafo 20 desta Norma em vez dos parágrafos 8-17 da NCRF 12 - Imparidade de Activos. O parágrafo 20 usa o termo «activos» mas aplica-se igualmente a activos de exploração e avaliação separados ou a uma unidade geradora de caixa.

§ 20. Um ou mais dos seguintes factos e circunstâncias indica que uma entidade deve testar os activos de exploração e avaliação quanto a imparidade (a lista não é exaustiva):

- (a) o período em que a entidade tem o direito de explorar na área específica expirou durante o período ou vai expirar no futuro próximo, e não se espera que seja renovado;*
- (b) não estão orçamentados nem planeados dispêndios substanciais relativos a posterior exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;*
- (c) a exploração e avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais e a entidade decidiu descontinuar essas actividades na área específica;*
- (d) existem suficientes dados para indicar que, embora um desenvolvimento na área específica seja provável que resulte, é improvável que a quantia escriturada do activo de exploração e avaliação seja recuperada na totalidade como consequência de um desenvolvimento bem sucedido ou por venda.*

Em qualquer caso, ou em casos semelhantes, a entidade deve efectuar um teste de imparidade de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos. Qualquer perda por imparidade é reconhecida como um gasto de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos.”

2.1.4.3.7. NCRF 17 – Agricultura

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

(...)

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor

§ 31. Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda. Quando um activo biológico não corrente satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

(...)

§34. Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18 - Inventários, a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 - Imparidade de Activos.”

2.1.4.3.8. NCRF 26 – Matérias Ambientais

“ § 5. Definições de carácter genérico

(...)

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

(...)

Imparidade de activos

§ 32. Certos desenvolvimentos ou factores de natureza ambiental como por exemplo o caso de contaminação de um local, podem dar origem a imparidade de activos já existentes. Deve ser efectuado um ajustamento (perda por imparidade) caso a quantia

recuperável pelo uso do activo se tenha tornado inferior à sua quantia escriturada. Essa situação deve ser considerada como permanente. A quantia desse ajustamento deverá ser imputada a resultados do período. As provisões para passivos e encargos, tal como definidas no parágrafo 15, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos activos.

§ 33. Caso, nos termos do estabelecido no parágrafo 30, os dispêndios de carácter ambiental sejam reconhecidos como parte integrante de um outro activo, esse activo conjunto deverá, em cada data de referência do Balanço, ser submetido ao teste de recuperabilidade e, quando apropriado, reduzido à sua quantia recuperável.

§ 34. Caso a quantia escriturada de um activo já inclua perda de benefícios económicos por razões de carácter ambiental, os dispêndios subsequentes necessários para restabelecer os benefícios económicos futuros ao seu padrão original de eficiência poderão ser capitalizados, na medida em que a quantia escriturada resultante não exceda a quantia recuperável do activo.”

2.1.4.4. O Caso Particular da NCRF 18 - Inventários

Embora a IAS 2 – Inventários, por referência à qual foi produzida a NCRF 18 – Inventários, ainda não faça uso da definição de Quantia Recuperável e de Perda por Imparidade, Imparidade Acumulada e Reversão de Perdas por Imparidade, de facto preconiza que os activos constituídos por inventários devem ser expressos em Balanço pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido. Nessa situação a norma exige o reconhecimento de um ajustamento à quantia previamente escriturada, contemplando também que exista reversão no valor realizável líquido e, conseqüentemente, das perdas por ajustamento.

No plano terminológico, se em vez de “valor realizável” tivéssemos “quantia recuperável”, no lugar de “ajustamentos” tivéssemos “imparidade”, facilmente depreenderíamos que, em substância, a NCRF dos inventários já preconiza o tratamento da imparidade. Esta foi aliás a razão pela qual o próprio código de contas do SNC já assume nas rubricas de existências a designação de “Perdas por Imparidade Acumuladas”.

Vejamos então, alguns aspectos essenciais da NCRF 18 – Inventários, cujo conteúdo pode ser equiparado ao tratamento contabilístico da imparidade.

“ Definições

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

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

(...)

Valor Realizável Líquido

§ 30. O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

§ 31. Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado sector ou segmento geográfico. Normalmente, os prestadores de serviços acumulam custos com respeito a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda individual. Por isso, cada um destes serviços é tratado como um item separado.

§ 32. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração

as variações nos preços ou custos directamente relacionados com acontecimentos que ocorram após o fim do período, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.

§ 33. As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade pela qual é detido o inventário. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de vendas firmes ou de prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda disserem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso basear-se-á em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventários detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

§ 34. Os materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (written down) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.

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

reconhecimento como Gasto

§ 36. Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do

período em que o ajustamento ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.”

2.1.5. A imparidade nas Normas Interpretativas (NI)

A relevância e exigência do tema imparidade no SNC, particularmente no que respeita aos aspectos de mensuração da quantia recuperável, quando se pretende calcular o valor de uso de activos, levou a que desde logo na versão inicial do SNC haja havido necessidade de preparar a Norma Interpretativa 2 – Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso, a qual ajuda a aplicar a NCRF 12 – Imparidade de Activos.

Esta NI tem o seguinte conteúdo:

- Componentes de uma mensuração pelo valor presente (§§ 1 e 2)
- Princípios gerais (§ 3)
- Abordagem tradicional e pelo fluxo de caixa esperado ao valor presente (§§ 4 a 14)
 - Abordagem tradicional (§§ 4 a 6)
 - Abordagem pelo fluxo de caixa esperado (§§ 7 a 14)
- Taxa de desconto (§§ 15 a 21)
- Data de eficácia (§ 22)

2.1.6. Transcrição das Bases de Apresentação para as Demonstrações Financeiras

“2. BASES PARA A APRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (BADF)

2.1. Âmbito, finalidade e componentes

2.1.1. As bases para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

2.1.2. As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As

demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas isoladamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto.

2.1.3. As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados. Para satisfazer este objectivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação de uma entidade acerca do seguinte:

- (a) activos;**
- (b) passivos;**
- (c) capital próprio;**
- (d) rendimentos (réditos e ganhos);**
- (e) gastos (gastos e perdas);**
- (f) outras alterações no capital próprio; e**
- (g) fluxos de caixa.**

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

2.1.4. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- (a) um balanço;**
- (b) uma demonstração dos resultados;**
- (c) uma demonstração das alterações no capital próprio;**
- (d) uma demonstração dos fluxos de caixa; e**
- (e) um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.**

2.1.5. As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Conceptual. Presume-se que a aplicação das NCRF, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.

2.1.6. Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as NCRF aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:

- (a) seleccione e adopte políticas contabilísticas de acordo com a NCRF aplicável;**
- (b) apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível;**
- (c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas NCRF possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes.**

2.1.7. As políticas contabilísticas inapropriadas não deixam de o ser pelo facto de serem divulgadas ou assumidas, em notas ou material explicativo.

2.1.8. A informação acerca dos fluxos de caixa de uma entidade, quando usada juntamente com as restantes demonstrações financeiras, é útil ao proporcionar aos utentes das mesmas uma base para determinar a capacidade da entidade para gerar dinheiro e equivalentes e determinar as necessidades da entidade de utilizar esses fluxos de caixa. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes exigem uma avaliação da capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e a tempestividade e certeza da sua geração.

2.2. Continuidade

2.2.1. Aquando da preparação de demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão ou pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista a não ser fazer isso. O órgão de gestão deve divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade em prosseguir como uma entidade em continuidade. Quando as

demonstrações financeiras não forem preparadas no pressuposto da continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.

2.2.2. Ao avaliar se o pressuposto da entidade em continuidade é apropriado, o órgão de gestão toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, pode concluir-se, sem necessidade de uma análise pormenorizada, que a base de contabilidade de entidade em continuidade é apropriada. Noutros casos, o órgão de gestão pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição para que ela própria possa estar satisfeita de que o pressuposto da entidade em continuidade é apropriada.

2.3. Regime de acréscimo

2.3.1. Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico de acréscimo.

2.3.2. Ao ser usado o regime contabilístico de acréscimo, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Conceptual.

2.4. Consistência de apresentação

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

- (a) seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidas na NCRF aplicável; ou*
- (b) uma NCRF estabeleça uma alteração na apresentação.*

2.4.2. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista

continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com o referido em 2.7. Informação Comparativa.

2.5. Materialidade e agregação

2.5.1. *Cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. Os itens de natureza ou função dissemelhante devem ser apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorrectas de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.*

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

2.5.3. *Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de apresentação específico contido numa NCRF não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.*

2.6. Compensação

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

2.6.2. *É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de activos líquidos de deduções de valorização, por*

exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.

2.6.3. O rédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito mas que são inerentes às principais actividades que o geram. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:

- (a) os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados; e*
- (b) os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a NCRF respectiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.*

2.6.4. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

2.7. Informação comparativa

2.7.1. A menos que uma NCRF o permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

2.7.2. Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e esteja ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adoptadas durante o período para resolver a incerteza.

2.7.3. Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras for emendada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.

2.7.4. Quando as quantias comparativas sejam reclassificadas, uma entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da reclassificação;**
- (b) a quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada; e**
- (c) a razão para a reclassificação.**

2.7.5. Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:

- (a) a razão para não as reclassificar, e**
- (b) a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.**

2.7.6. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação inter-períodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.”

2.2 PROCEDIMENTOS ASSOCIADOS À IMPARIDADE

Nos termos dos parágrafos §§ 5 a 27 da NCRF 12, os activos não financeiros, devem ser sujeitos a um conjunto de procedimentos relacionados com os riscos de imparidade, no âmbito da preparação das demonstrações financeiras em cada data de relato.

A este propósito a NCRF consagra, previamente ao reconhecimento de eventuais perdas por imparidade, que os activos sejam objecto do seguinte conjunto de procedimentos:

- a) Identificação das situações de imparidade nos activos;
- b) Mensuração da quantia recuperável dos activos para efeitos do seu confronto com a quantia escriturada;
- c) Teste de imparidade.

2.2.1. Identificação de um Activo com Imparidade (NCRF 12, §§ 5 a 8)

Relativamente à identificação de que um activo possa estar com imparidade, a norma prescreve que:

- Se deve obter informação que permita indiciar que um activo possa estar em imparidade recorrendo a fonte internas e externas de informação;
- Havendo indícios de que o activo possa estar com imparidade, a norma determina que se apure a respectiva quantia recuperável.

Havendo um preceito geral que aponta para o facto de que se deva apurar a quantia recuperável e/ou redefinir a respectiva mensuração sempre que ocorram indícios de imparidade, para quaisquer activos não financeiros, convém ter presente que, no caso dos activos intangíveis com vida útil indefinida e para o Goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais, a NCRF 12 prescreve que seja sempre necessário, independentemente da ocorrência de indícios, que esses activos sejam objecto de apuramento da quantia recuperável para efeitos da sua comparação com a quantia escriturada (teste de imparidade).

Podem constituir indícios de imparidade decorrentes de informação externa as seguintes situações:

- Diminuições súbitas e significativas do valor de mercado dos activos;
- Alterações no ambiente económico, tecnológico ou legal que potencialmente limitem, condicionem ou encareçam a exploração dos activos;
- Taxas de risco associadas ao retorno dos investimentos constituídos pelos activos em causa, a aumentarem significativamente.

Podem constituir indícios de imparidade decorrentes de informação interna as seguintes situações:

- Obsolescência tecnológica ou danificação física dos activos;
- Sub-aproveitamento da capacidade de produção instalada;
- Planos da gestão para descontinuar ou substituir o activo;
- Objectivos de negócio e metas orçamentais com níveis de desempenho sistematicamente aquém do esperado.

2.2.2. Mensuração da Quantia Recuperável (NCRF 12, §§ 9 a 27)

2.2.2.1. Aspectos Gerais

Para efeitos de obtenção da quantia recuperável que, no teste de imparidade, irá ser objecto de comparação com a quantia escriturada, a NCRF 12 determina que se escolha a mais alta das seguintes quantias:

- O justo valor do activo menos os custos estimados com a sua venda;
- O valor de uso.

Previamente à descrição dos procedimentos associados à imparidade, convém ter presente um conjunto de definições relevantes que a NCRF 12 dá, tais como:

- ***Custos com a alienação: são custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo ou unidade geradora de caixa, excluindo custos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.***
- ***Data de acordo para uma concentração de actividades empresariais: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas seja celebrado e, no caso de entidades cotadas em bolsa, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a primeira data em que tiver sido atingido um acordo substantivo entre as partes que se concentram é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo daquela.***
- ***Depreciação (Amortização): é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.***

- **Justo valor menos os custos de vender:** é a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação.
- **Mercado activo:** é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:
 - os itens negociados no mercado são homogéneos;
 - podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
 - os preços estão disponíveis ao público.
- **Perda por imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
- **Quantia depreciável:** é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
- **Quantia escriturada:** é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.
- **Quantia recuperável:** é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.
- **Unidade geradora de caixa:** é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.
- **Valor de uso:** é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.
- **Vida útil:** é
 - o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou
 - o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.”

Convirá também ter presente que, quer os procedimentos relativos aos indícios de imparidade e à mensuração da quantia recuperável, quer o subsequente reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade ou da sua reversão, podem ser, realizados:

- para activos isoladamente;
- para unidades geradoras de caixa.

Naturalmente que, para certos bens isolados é impossível apurar a sua quantia recuperável na medida em que não conseguimos isolar / autonomizar os seus benefícios económicos futuros. Exceptuando o caso de certos equipamentos fabris, de transporte ou ligados aos sistemas de informação, é muito difícil identificar e calcular os fluxos de rendimento futuro de bens isolados. Desse modo, é natural que os procedimentos de imparidade sejam mais facilmente aplicáveis a linhas de produção, segmentos de negócio, unidades económicas que sejam autonomizáveis em termos de geração de resultados. Por exemplo, muitas vezes numa pequena empresa não se testa a imparidade para um automóvel, para o equipamento administrativo, para o edifício, sendo sim adequado testar a imparidade para o conjunto dos activos fixos na base dos quais o negócio se pode desenvolver. Já, por exemplo, numa empresa hoteleira, é possível testar a imparidade para cada uma das suas unidades / hotéis.

É por isso que a norma introduz o tratamento da imparidade para unidades geradoras de caixa, que na prática são conjuntos / grupos homogêneos de activos para os quais se pode definir uma demonstração dos resultados e uma demonstração dos fluxos de caixa operacionais previsionais.

A NCRF 12 – Imparidade de Activos, tem um corpo comum de procedimentos contabilísticos aplicável, quer a activos isolados, quer a unidades geradoras de caixa (NCRF 12, §§ 5 a 27 e 33 a 55), embora neste segundo caso, a norma lhe dedique bastante espaço, dada a sua maior complexidade por poder envolver goodwill e estarmos perante unidades geradoras de caixa isoladas ou conjuntos de unidades geradoras de caixa, situação possível em grupos empresariais de maior dimensão.

2.2.2.2. Justo valor menos custos de vender (NCRF 12, §§ 11 a 15)

A definição de justo valor menos custos de vender dada na NCRF 12, é “a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação.”

A NCRF 12 – Imparidade de Activos, estabelece três formas para encontrar o justo valor menos custos de vender, pela seguinte ordem:

- Um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre si, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo;
- Se o activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender deverá ser dado pelo preço de mercado menos os custos da alienação;
- Não havendo nenhuma das situações anteriores, a norma aponta para a melhor informação disponível que possa reflectir a quantia que a entidade possa obter, à data do balanço com a alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com alienação.

Convém ter presente que, em inúmeras situações, é a terceira hipótese que se coloca, fazendo apelo a avaliações encomendadas. Convirá notar que para a terceira hipótese, os níveis de fiabilidade para o apuramento da quantia de justo valor menos custos de vender são muito mais baixos, quando confrontados com a primeira e segunda metodologia. Atende-se também que, quando a norma se refere a custos de vender não está a pretender dizer que o órgão de gestão da entidade vai ou já decidiu vender efectivamente o activo ou o conjunto de activos.

2.2.2.3. Valor de Uso

2.2.2.3.1. Procedimentos gerais (NCRF 12 §§ 16 a 27)

A mensuração do valor de uso, consiste na prática em construir uma Demonstração de Fluxos de caixa operacionais afectos ao modelo de uso do activo ou conjunto de activos. Assim, o valor de uso, consiste:

- Numa estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo, assente em pressupostos sólidos e verificáveis de negócio;
- Na incorporação no cálculo desses fluxos de caixa futuros de adequadas variações e factores de tempestividade na ocorrência desses fluxos assentes em expectativas possíveis;
- Na incorporação do valor temporal do dinheiro, através do uso de uma taxa corrente de juros, sem risco de mercado, para proceder à actualização dos fluxos de caixa;
- Na consideração do preço de suportar a incerteza inerente ao activo;
- Na ponderação na eventual falta de liquidez, no mercado, relativamente à definição dos preços de base dos influxos a obter com o activo.

A NCRF 12 – Imparidade de Activos, define, relativamente ao cálculo dos fluxos de caixa futuros que:

- As respectivas projecções devem assentar em pressupostos razoáveis e suportáveis, contemplar eventuais reestruturações futuras e usar períodos de projecção consistentes com os critérios orçamentais vigentes na entidade;
- A sua composição reflecta quer os influxos quer os exfluxos do uso continuado do activo, incluindo os fluxos líquidos a receber ou a pagar, com a alienação ou abate do activo no fim da sua vida útil;
- Não incluam fluxos de caixa derivados das actividades de financiamento, nem associados a impostos sobre o rendimento;
- A taxa de desconto a utilizar na actualização financeira, reflecta as avaliações correntes de mercado sobre o valor temporal do dinheiro e sobre os riscos específicos impendem sobre o activo.

A propósito do cálculo do valor de uso de um activo ou grupo de activos, a Norma Interpretativa 2 desenvolve os aspectos técnicos relativos ao apuramento do valor presente / descontado dos fluxos de caixa futuros, dando nomeadamente orientações sobre o modo de encontrar a taxa de desconto, bem assim como a sua ponderação por factores probabilísticos no apuramento do fluxo de caixa esperado.

O valor de uso de um activo ou de uma unidade geradora de caixa será obtido através do desconto dos fluxos de caixa esperados, os quais resultam de dados previsionais, que podem ser obtidos da seguinte forma:

	Ano N+1	Ano N+2	Ano N+3	Ano N+4
Recebimentos Operacionais (...)	x	x	x	x
Pagamentos Operacionais (...)	x	x	x	x
Fluxos de Caixa Operacionais	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>
Custos Estimados com a Venda				x
Valor Residual Estimado				x
Total	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>

2.2.2.3.2. A questão da taxa de desconto

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Para cálculo do valor de uso, a NCRF 12 (§§ 17 a 23) determina os seguintes elementos essenciais a ser considerados:

- Uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo (projeções máximas de 5 anos);
- Expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;

- O valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;
- O preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e
- Outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreçamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

A norma determina ainda que:

- não se deve incluir na estimativa dos fluxos de caixa esperados o impacto de reestruturações ainda não implementadas nem de melhorias no desempenho dos activos;
- os fluxos de caixa devem ser independentes das actividades de financiamento;
- os fluxos de caixa não devem ser influenciados pelo IRC; e
- que a taxa de desconto deve ser compatível com o conceito de fluxo de caixa utilizado.

A taxa de desconto deve ser a taxa antes de impostos que reflecta as avaliações correntes de mercado sobre o valor temporal do dinheiro e sobre os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas (NCRF 12, §§ 25 a 27).

A taxa de desconto dos fluxos da caixa deve ser, por definição, a taxa de custo de oportunidade do capital investido. O custo de oportunidade do capital investido é a melhor taxa de retorno obtida em aplicações de risco equivalente que o mercado ofereça.

A taxa de custo de oportunidade deve considerar o financiamento do total do capital investido, incluindo a remuneração exigida pelos credores e accionistas. Como esta remuneração é distinta deve ser utilizada uma média ponderada.

Dado que os accionistas e credores exigem um retorno diferente dos investimentos (os accionistas estão expostos a maior risco que os credores), a

taxa de desconto dos fluxos de caixa é a chamada **taxa de custo médio ponderado do capital**. A terminologia anglo-sáxonica utiliza a sigla *wacc* (weighted average cost of capital) enquanto alguns manuais referem apenas “*r*”.

A taxa de custo médio ponderado do capital é dada pela seguinte equação:

$$r = \frac{D}{D + S} r_d (1-T) + \frac{S}{D + S} r_s$$

Onde:

r = taxa de custo médio ponderado do capital

r_d = Taxa de custo da dívida

r_s = Taxa de custo do capital próprio

D = dívida

S = Capital Próprio

T = Taxa marginal de imposto*

* a norma afasta a componente fiscal para efeitos de cálculo da taxa, ou seja, *T*=0

Em síntese, e tendo por base a taxa de custo médio ponderada do capital, o valor de uso (*V*) resulta da seguinte fórmula:

$$V = \frac{CF_1}{(1+r)^1} + \frac{CF_2}{(1+r)^2} + \frac{CF_3}{(1+r)^3} + \frac{CF_4}{(1+r)^4} + \frac{CF_5}{(1+r)^5} + \frac{VR_n}{(1+r)^n}$$

A este propósito poderão ser tidas em conta as informações constantes na Norma Interpretativa 2 – Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso.

Construir-se-á então um mapa previsional dos fluxos de caixa cuja configuração se sintetiza abaixo, fluxos esses que, correspondem aos gerados pelo activo ou conjunto de activos a ser sujeito ao teste de imparidade.

	Ano N+1	Ano N+2	Ano N+3	Ano N+4
Recebimentos Operacionais (...)	x	x	x	x
Pagamentos Operacionais (...)	x	x	x	x
Fluxos de Caixa Operacionais	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>
Custos Estimados com a Venda				x
Valor Residual Estimado				x
Total	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>

Após a obtenção dos fluxos de caixa, o valor de uso de um activo ou de uma unidade geradora de caixa será obtido através do

$$FCA = \sum_{i=1}^n CF [1 / (1 + r)^i]$$

Correspondendo:

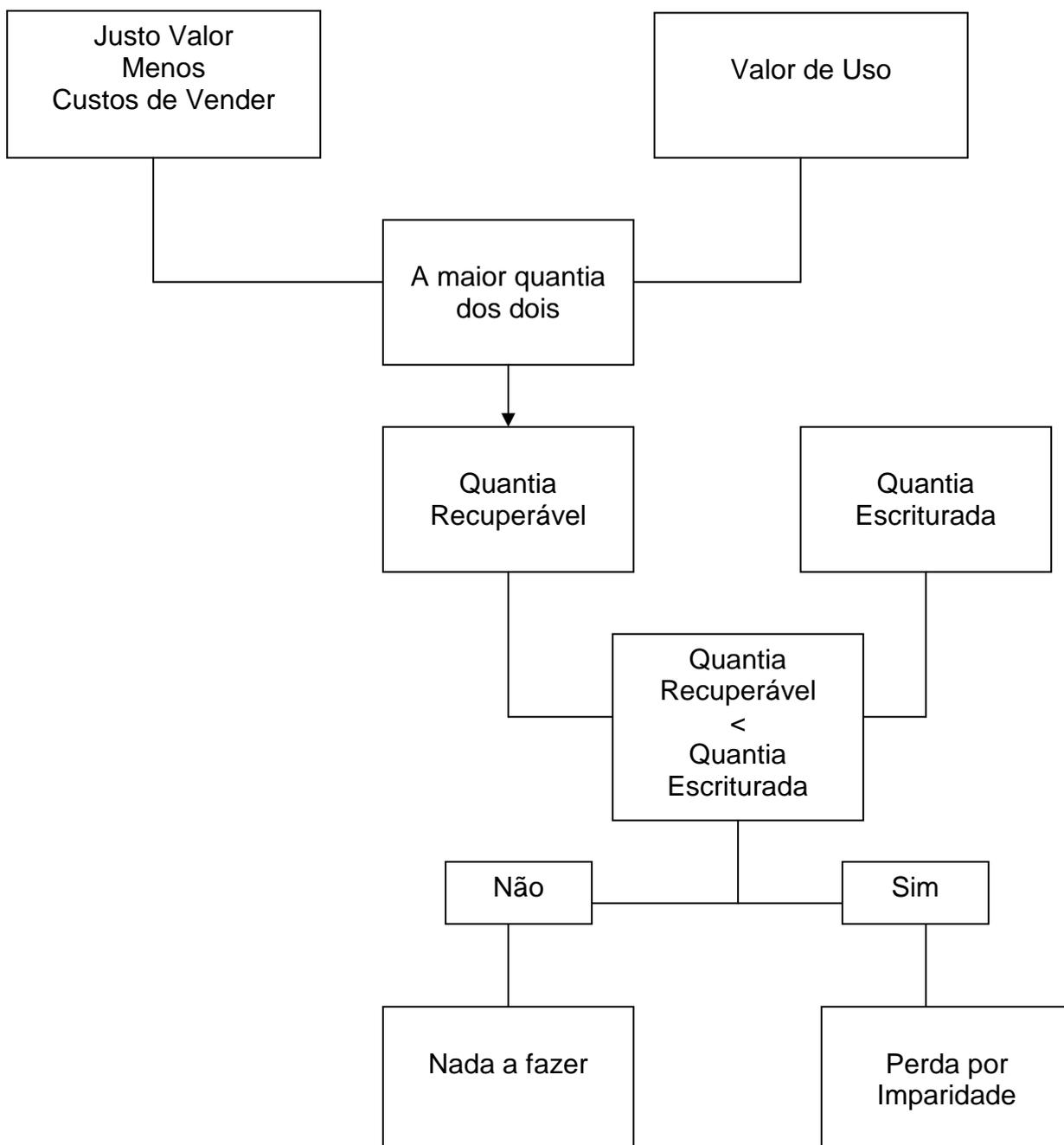
- **FCA:** fluxos de caixa actualizados, correspondentes ao \sum (somatório) das parcelas anuais de fluxo actualizado
- **I:** aos sucessivos anos do período total
- **r:** custo médio ponderado do capital para o período i
- **n:** ao limite temporal de períodos
- **FC:** aos fluxos de cada período

2.2.3. Teste de Imparidade

Como corolário dos procedimentos antes enunciados as entidades procederão ao teste de imparidade, o qual não é mais do que, a simples comparação entre a quantia escriturada do activo ou das unidades geradoras de caixa e a sua

quantia recuperável, a qual por sua vez resulta da selecção da mais alta de duas, o justo valor menos os custos de vender ou o valor de uso.

No caso da quantia recuperável ser inferior à quantia escriturada temos evidência de que o activo está em imparidade tornando-se necessário vir a reconhecer a perda correspondente a essa diferença. Sintetiza-se no esquema abaixo:



2.2.4. Procedimentos associados à imparidade em activos financeiros (NCRF 27)

A NCRF em epígrafe engloba o tratamento de instrumentos financeiros passivos e activos e, com tal, preconiza o tratamento da imparidade em activos financeiros.

Em concreto, esta norma preceitua o seguinte: em termos de procedimentos relacionados com a imparidade:

“Imparidade

Reconhecimento

23. À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.

24. Evidência objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do activo sobre os seguintes eventos de perda:

- (a) significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;***
- (b) quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;***
- (c) o credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;***
- (d) torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;***
- (e) o desaparecimento de um mercado activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;***
- (f) informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiros individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.***

25. Outros factores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.

26. Os activos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros activos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.

Mensuração

27. O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado da seguinte forma:

(a) para um instrumento mensurado ao custo amortizado, nos termos do parágrafo 12(a), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (actual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efectiva do activo financeiro; e

(b) para instrumentos de capital próprio, compromissos de empréstimo e opções mensuradas ao custo, nos termos dos parágrafos 12(b) e 12(c), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor do referido activo.

Reversão

28. Se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objectivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como por exemplo uma melhoria na notação de risco do devedor) a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. A reversão não poderá resultar numa quantia escriturada do activo financeiro que exceda aquilo que seria o custo amortizado do referido activo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados.

29. A reversão de imparidade em instrumentos de capital próprio é proibida.”

2.2.5. Excerto da NCRF 12 – Imparidade de Activos

“Objectivo (§ 1)

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

Âmbito (§§ 2 e 3)

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:*
 - (a) *inventários (ver a NCRF 18 - Inventários);*
 - (b) *activos provenientes de contratos de construção (ver a NCRF 19 - Contratos de Construção);*
 - (c) *activos por impostos diferidos (ver a NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento);*
 - (d) *activos por benefícios de empregados (ver a NCRF 28 – Benefícios dos Empregados);*
 - (e) *activos financeiros que estejam no âmbito da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros;*
 - (f) *propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a NCRF 11 - Propriedades de Investimento);*
 - (g) *activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos o custo estimado no ponto de venda (ver a NCRF 17 - Agricultura);*
 - (h) *activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 - Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*
3. *Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (i.e. justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da*
SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E CONTINGÊNCIAS (MÓDULO I I)

NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:

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

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

(ii) se os custos com a alienação não foram negligenciáveis, o justo valor menos os custos de vender do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (i.e. justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade;

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

Definições (§ 0)

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

Activos “corporate”: são activos, excepto goodwill, que contribuam para os fluxos de caixa futuros de várias unidades geradoras de caixa.

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

Data de acordo para uma concentração de actividades empresariais: é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas seja celebrado e, no caso de entidades cotadas em bolsa, anunciado ao público. No caso de uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) hostil, a primeira data em que tiver sido atingido um acordo

substantivo entre as partes que se concentram é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida tenham aceite a oferta do adquirente para que este obtenha o controlo daquela.

Depreciação (Amortização): *é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil. (¹)*

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

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

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

Perda por imparidade: *é o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.*

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

Quantia escriturada: *é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.*

Quantia recuperável: *é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.*

Unidade geradora de caixa: *é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de fluxos de caixa e que seja em larga medida independente dos fluxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.*

Valor de uso: *é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.*

¹ No caso de um activo intangível, o termo “amortização” é geralmente usado em vez de “depreciação”. Ambos os termos têm o mesmo sentido.

Vida útil: é

- (a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou*
- (b) o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.*

Identificação de um activo que possa estar com imparidade (§§ 5 a 8)

- 5. *Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.*
- 6. *Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:*
 - (a) testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis for inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período corrente.*
 - (b) testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos Erro! A origem da referência não foi encontrada. a Erro! A origem da referência não foi encontrada..*
- 7. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:*

Fontes externas de informação

- (a) Durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.*
- (b) Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente*

tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado.

- (c) As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.*
- (d) A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.*

Fontes internas de informação

- (e) Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo.*
 - (f) Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida.*
 - (g) Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.*
8. *Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.*

Mensuração da quantia recuperável (§§ 9 a 27)

- 9. *Esta Norma define quantia recuperável como a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.*

Mensuração da quantia recuperável de um activo intangível com uma vida útil indefinida (§ 10)

10. O parágrafo 6 exige que um activo intangível com uma vida útil indefinida seja anualmente testado quanto a imparidade mediante comparação da sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, independentemente de existir ou não qualquer indicação de que possa estar com imparidade. Contudo, o cálculo detalhado mais recente da quantia recuperável de um tal activo feito num período precedente pode ser usado no teste de imparidade no período corrente, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:
- (a) se o activo intangível não gerar influxos de caixa resultantes do uso continuado que sejam em larga medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos e for portanto testado quanto a imparidade como parte de uma unidade geradora de caixa à qual pertença, os activos e passivos que compõem essa unidade não mudaram significativamente desde o cálculo mais recente da quantia recuperável;
 - (b) o mais recente cálculo da quantia recuperável resultou numa quantia que excedeu a quantia escriturada do activo por uma margem substancial; e
 - (c) com base numa análise de acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, é remota a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo.

Justo valor menos custos de vender (§ 11 a 15)

11. A melhor evidência do justo valor menos os custos de vender de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.
12. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.

13. *Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.*
14. *Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na NCRF 28 Benefícios de Empregados) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.*
15. *Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de vender tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo Erro! A origem da referência não foi encontrada. explica como tratar de tais casos.*

Valor de uso (§§ 16 a 27)

16. *Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:*
- (a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;*
 - (b) expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;*
 - (c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;*
 - (d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e*

- (e) outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

Bases para estimativas de fluxos de caixa futuros (§ 17)

17. Ao mensurar o valor de uso, uma entidade deve:

- (a) basear as projecções de fluxos de caixa em pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a melhor estimativa da escala de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo. Deve ser dada maior ponderação a evidências externas;
- (b) basear as projecções de fluxos de caixa nos orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pela gerência, mas deve excluir quaisquer influxos ou exfluxos de caixa futuros estimados que se espera venham a resultar de reestruturações futuras ou de aumentos ou melhorias no desempenho do activo. As projecções baseadas nestes orçamentos/previsões devem abranger um período máximo de cinco anos, a menos que um período mais longo possa ser justificado.
- (c) estimar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes extrapolando as projecções baseadas nos orçamentos/previsões pelo uso de uma taxa de crescimento estável ou decrescente para os anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser justificada.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros (§ 18 a 23)

18. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- (a) projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;
- (b) projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo; e
- (c) fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

19. *Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:*
- (a) uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou*
 - (b) aumentos ou melhorias no desempenho do activo.*
20. *Quando uma entidade ficar comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:*
- (a) as suas estimativas de influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso reflectirão as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pelo órgão de gestão); e*
 - (b) as suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação serão incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.*
21. *Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa, que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa.*
22. *As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:*
- (a) influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou*
 - (b) recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.*
23. *A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos estimados com a alienação.*

Fluxos de caixa futuros de moeda estrangeira (§ 24)

24. *Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma*

entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de desconto (§§ 25 a 27)

25. *A(s) taxa(s) de desconto deve(m) ser a(s) taxa(s) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:*
- (a) o valor temporal do dinheiro; e*
 - (b) os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.*
26. *Uma taxa que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado do capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.*
27. *Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto”.*

APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO

A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO

Para uma resposta alicerçada às questões de auto-avaliação, sugere-se que se tenha em atenção os aspectos a seguir enunciados, para cada uma delas.

1º Grupo de questões

1. Todo o ponto 2.1. a Imparidade no SNC, especialmente o sub-ponto 2.1.4., a propósito da imparidade nas NCRF;
2. Ver ponto 2.1.1. sobre a imparidade e as Bases para Apresentação das Demonstrações Financeiras;
3. Ver ponto 2.1.3 sobre a imparidade e os Códigos de contas;
4. Ver ponto 2.1.3. sobre a imparidade e os Códigos de contas;
5. Todo o ponto 2.1. a Imparidade no SNC, especialmente o sub-ponto 2.1.4., a propósito da imparidade nas NCRF.

2º Grupo de questões

1. Ver todo o ponto 2.1.4., especialmente o sub-ponto 2.1.4.1;
2. Ver todo o ponto 2.1.4., especialmente o sub-ponto 2.1.4.2.;
3. Ver o sub-ponto 2.1.4.4. referente à NCRF 18 – Inventários;
4. Ver o ponto 2.2.1. sobre a identificação de um activo que esteja em imparidade;
5. Ver os pontos 2.2.1 , sobre a identificação de activos em imparidade, e o ponto 2.2.2. sobre a mensuração da quantia recuperável.

3º Grupo de questões

1. Ver o sub-ponto 2.2.2.1. sobre a mensuração da quantia recuperável, e o sub-ponto 2.2.2.2., sobre o justo valor menos os custos de vender;

2. Ver o sub-ponto 2.2.2.1 sobre a mensuração da quantia recuperável, e o sub-ponto 2.2.2.3., sobre o valor de uso;
3. Ver o ponto 2.2.3. sobre os testes de imparidade;
4. Ver o ponto 2.2.2.3. sobre o cálculo do valor de uso, e em especial o sub-ponto 2.2.2.3.2, sobre a taxa de desconto;
5. Ver o ponto 2.2.1. sobre a identificação de activos em imparidade.

A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO

Por sua vez, na resposta às cinco questões para avaliação, ter em conta:

1. Que a imparidade se aplica exclusivamente a... activos;
2. Ver o ponto 2.2.2.1. sobre mensuração da quantia recuperável, e os sub-pontos 2.2.2.3.1. e 2.2.2.3.2. respectivamente sobre o valor de uso e sobre a taxa de desconto;
3. Ver ponto 2.2.1. em geral, e o 2.2.3. sobre os testes de imparidade;
4. Ver ponto 2.1.4.3., sobre a imparidade e outras NCRF, especialmente o sub-ponto sobre a NCRF 6 – Activos intangíveis;
5. Ver ponto 2.2.1. sobre a identificação de activos em imparidade.

CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

**“SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E
CONTINGÊNCIAS”**

CURSO DIS 1809

MÓDULO III

**IMPARIDADE DE ACTIVOS, SEU RECONHECIMENTO,
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO**

LISBOA, 29 DE JUNHO DE 2009

AUTOR: JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

Curso: “SNC IMPARIDADE DE ACTIVOS E CONTINGÊNCIAS”

Módulo III

IMPARIDADE DE ACTIVOS, SEU RECONHECIMENTO, APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

2. IMPARIDADE DE ACTIVOS	2
2.3 RECONHECIMENTO DA IMPARIDADE EM ACTIVOS NÃO FINANCEIROS ...	2
2.3.1. CONTABILIZAÇÃO DE PERDAS POR IMPARIDADE E SUAS REVERSÕES	2
2.3.1.1. Contabilização das perdas por imparidade	2
2.3.1.2. Contabilização das reversões das perdas por imparidade	3
2.3.1.3. Excertos da NCRF 12 – Imparidade de Activos relativamente ao reconhecimento de perdas por imparidade e suas reversões	5
2.3.2. IMPARIDADE EM UNIDADES GERADORAS DE CAIXA	8
2.3.2.1. Aspectos Gerais	8
2.3.2.2. Contabilização de perdas por imparidade e suas reversões em UGC	9
2.3.2.3. Excertos da NCRF 12 – Imparidade de Activos a propósito das perdas por imparidade em UGC	12
2.4 RECONHECIMENTO DA IMPARIDADE EM ACTIVOS FINANCEIROS	22
2.4.1. DEFINIÇÕES DE BASE	22
2.4.2. PROCEDIMENTOS GERAIS	23
2.4.3. RECONHECIMENTO DAS PERDAS POR IMPARIDADE E SUAS REVERSÕES EM ACTIVOS FINANCEIROS	25
2.4.4. EXCERTOS DA NCRF 27 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS, SOBRE O RECONHECIMENTO DA IMPARIDADE E SUAS REVERSÕES	25
2.5 A IMPARIDADE NO RELATO FINANCEIRO ANUAL	27
2.5.1. NO BALANÇO	27
2.5.2. NA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS	28
2.5.3. A IMPARIDADE NO ANEXO	30
3. CASOS PRÁTICOS SOBRE IMPARIDADE	37
APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ...	47
A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO	47
A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO	48

2. IMPARIDADE DE ACTIVOS

2.3 RECONHECIMENTO DA IMPARIDADE EM ACTIVOS NÃO FINANCEIROS

2.3.1. CONTABILIZAÇÃO DE PERDAS POR IMPARIDADE E SUAS REVERSÕES

2.3.1.1. Contabilização das perdas por imparidade

Identificada que seja a imparidade num activo, a mensuração da respectiva perda corresponde à seguinte diferença:

$$\text{Perda por imparidade} = \text{Quantia escriturada} - \text{Quantia recuperável}$$

Atente-se que a quantia escriturada corresponderá, num determinado momento, a um valor do activo influenciado por:

- custo histórico de aquisição;
- depreciações;
- revalorizações;
- perdas por imparidade acumuladas.

A perda por imparidade deve por norma ser reconhecida imediatamente nos resultados. Isto é, diminui-se a quantia escriturada do activo por contrapartida de gastos por perdas de imparidade

Activo/Imparidade Acumulada

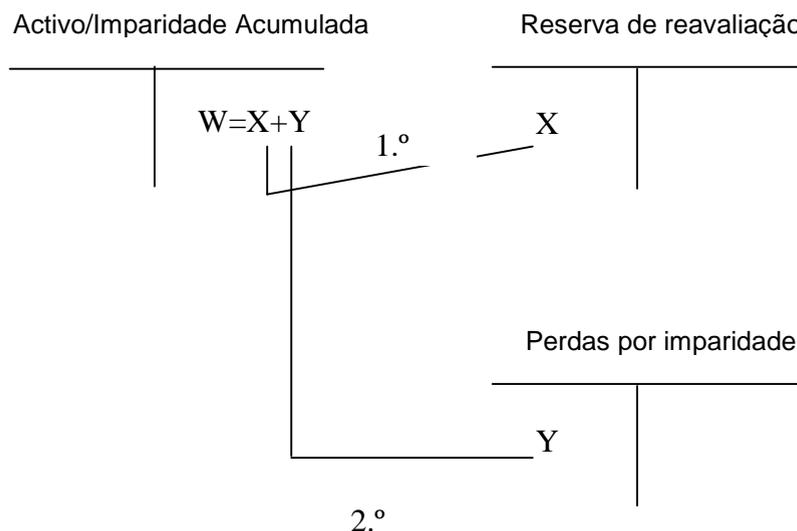
	X
--	---

Perdas por imparidade

X	
---	--

No entanto, caso o activo em causa tiver sido objecto de uma reavaliação existindo uma reserva no capital próprio, a quantia de perda por imparidade

deverá em primeiro lugar reduzir a reserva, e só depois gerar um gasto em resultados, isto é:



W – Quantia total da redução do valor do activo

X – quantia da redução do activo por contrapartida do excedente de valorização

Y – quantia da redução do activo por contrapartida de resultados

A prioridade na redução da reserva de reavaliação decorre da remissão feita no parágrafo 29 da NCRF 12, que remete para o tratamento do decréscimo de revalorização preceituado na NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis.

2.3.1.2. Contabilização das reversões das perdas por imparidade

Por sua vez, atendendo a que, em cada período de relato subsequente a empresa deverá continuar:

- a verificar os indícios de imparidade com recurso a fontes externas e internas de informação, os quais poderão apontar para uma alteração e/ou recuperação nos riscos que existiam sobre o activo;

- a apurar a quantia recuperável que será a mais alta entre o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso, mensurações essas que se terão que actualizar;
- a efectuar o teste de imparidade comparando a quantia recuperável com a quantia escriturada para avaliar se o activo permanece ou não em imparidade e se calcula anualmente,

poderá ocorrer que a anterior perda por imparidade reverta, pelo facto, da quantia recuperável se aproximar, igualar ou ultrapassar a quantia escriturada.

Nesse caso, a NCRF 12 preconiza que, por regra, a reversão gere um rendimento no período, compensando perdas de imparidade anteriormente reconhecidas em resultados:

Activo/Imparidade Acumulada

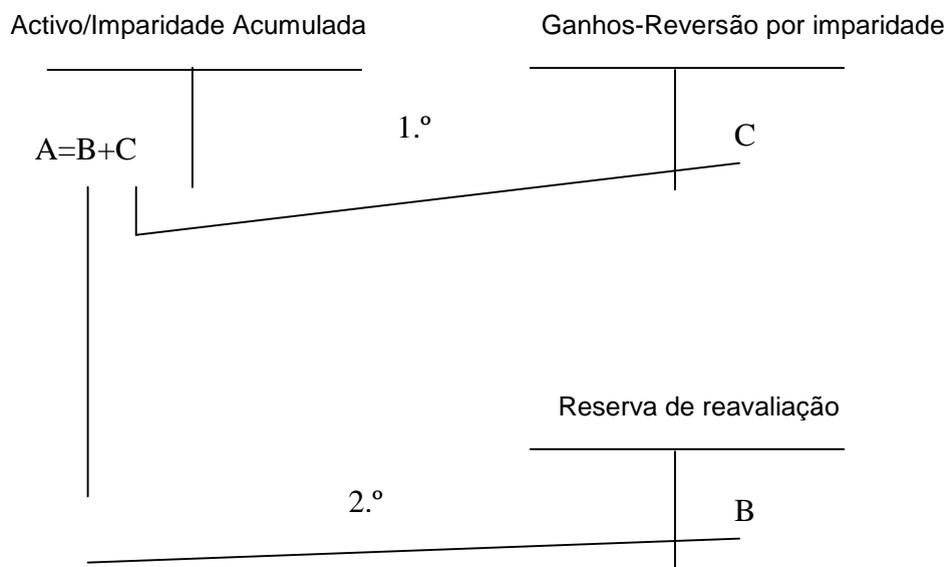
X

Ganhos-Reversão por imparidade

X

De igual modo, se o activo, quando do reconhecimento anterior das perdas de imparidade tinha uma quantia escriturada que incluía um excedente/reserva de revalorização, a reversão da perda por imparidade poderá ir até à concorrência da quantia escriturada total:

- 1.º reconhecendo um ganho em resultados na exacta medida das perdas anteriormente reconhecidas em resultados;
- 2.º repondo, na quantia remanescente da reversão, a reserva anteriormente existente até à sua concorrência.



A – Quantia total da recuperação do valor do activo

B – Quantia da redução do valor do activo por contrapartida do excedente de valorização

C – quantia da redução do activo a reconhecer por resultados

2.3.1.3. Excertos da NCRF 12 – Imparidade de Activos relativamente ao reconhecimento de perdas por imparidade e suas reversões

2.3.1.3.1. A propósito das perdas

Relativamente à matéria que está a ser tratada, transcreve-se a seguir os §§ 28 a 32 da NCRF 12 relacionados com o reconhecimento das perdas por imparidade:

“Reconhecimento e mensuração de uma perda por imparidade (§§ 28 a 32)

28. Se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

29. *Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.*
30. *Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo, se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.*
31. *Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo com a depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver) numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.*
32. *Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal.”*

2.3.1.3.2. A propósito das reversões

Por sua vez a propósito das reversões de perdas por imparidade a NCRF 12 prevê um conjunto de procedimentos contabilísticos nos parágrafos 56 a 61 que se transcrevem:

“Reverter uma perda por imparidade (§§ 56 a 64)

56. *Uma entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se tal indicação existir, uma entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.*
57. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ser diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:*

Fontes externas de informação

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

Fontes internas de informação

- (d) Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;
 - (e) Exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.
58. Uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 59, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.

Reverter uma perda por imparidade de um activo individual (§§ 59 a 61)

59. Um aumento da quantia escriturada de um activo, que não o goodwill, atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.

60. *Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.*
61. *Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o débito da depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.”*

2.3.2. IMPARIDADE EM UNIDADES GERADORAS DE CAIXA

2.3.2.1. Aspectos Gerais

Entende-se por unidade geradora de caixa (UGC) o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.

Aplicam-se às UGC os procedimentos enunciados no ponto 2.2. do módulo II tais como:

- a análise de indícios de imparidade com recuso a fontes internas e externas de informação;
- a mensuração da quantia recuperável que corresponde ao mais alto entre o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso;
- teste de imparidade confrontando a quantia recuperável com a quantia escriturada dos activos que integram a UGC.

Haverá apenas que ter em linha de conta que, no apuramento do justo valor menos os custos de vender dos activos integrantes da UGC, haverá que considerar a eventual existência de passivos que afectem essa unidade de negócio.

Constituindo as UGC verdadeiras unidades de negócio, sejam linhas de produção, segmentos, divisões, unidades operacionais estrangeiras, etc, é natural que exista no activo da entidade *goodwill* referente às mesmas.

Sempre que uma determinada entidade que relata, tenha no seu activo várias UGC, frequentemente um grupo económico ou uma grande empresa, a NCRF 12 determina que:

- Em primeiro lugar, se teste a imparidade das UGC com *goodwill*;
- Em segundo lugar, que o *goodwill* esteja devidamente imputado e mensurado em cada UGC que lhe diz respeito, estando incluído na quantia escriturada dessa unidade operacional.

2.3.2.2. Contabilização de perdas por imparidade e suas reversões em UGC

A lógica de reconhecimento de perdas por imparidade na UGC é semelhante à preconizada para os activos individuais, isto é:

- Por regra, as perdas por imparidade afectam resultados do período;
- As reversões das perdas por imparidade deverão, por norma, afectar resultados do período na exacta medida em que compensam as anteriores perdas reconhecidas em resultados;
- Existindo excedentes de valorização, a redução da quantia escriturada dos activos, deverá primeiro lugar diminuir/anular a reserva de reavaliação existente e só depois afectar resultados;
- No caso de reversão, a recuperação do valor escriturado dos activos deverá ter como contrapartida, em primeiro lugar, resultados do período até à concorrência da quantia que anteriormente também afectou resultados e na parte remanescente, ter como contrapartida reservas de reavaliação até à concorrência do excedente pré-existente.

Haverá, contudo, que considerar a circunstância de, existindo *goodwill* na quantia escriturada para o conjunto de activos integrantes da ugc, a redução da quantia escriturada quando da perda por imparidade, dever ser feita em primeiro lugar para a quantia do *goodwill* e só depois para os respectivos activos.

Por sua vez, quando do reconhecimento de reversões, poder-se-á repor a quantia escriturada dos activos integrantes da UGC, sendo que a quantia relativa ao *goodwill* existentes antes da imparidade já não poderá ser reposta.

De salientar que, na quantia escriturada de uma UGC só poderão haver revalorizações para os activos subjacentes visto que o *goodwill* é anualmente sujeito a testes de imparidade reflectidos em resultados. O *goodwill* não é sujeito a revalorizações e, desse modo, a contrapartida da perda de imparidade do *goodwill* deverá ser uma rubrica de resultados.

A título exemplificativo:

- Quantia escriturada total: 100
- Goodwill: 30
- Outros activos (revalorização incluída de 20): 70
- Quantia recuperável: 40
- Perda por imparidade: $100 - 40 = 60$

	UGC - xpto		Reserva de reavaliação	
GW	30	(a) 30	(b) 20	20
Outros activos	50	(b) 20		
Revalorização	20	(c) 10		
			Perdas por imparidade	
			(a) 30	
			(c) 10	

- (a) Imparidade do Goodwill
- (b) Imparidade dos demais activos na parte revalorizada
- (c) Imparidade dos demais activos por resultados

Admitindo que no caso em apreço, no período N+1 ocorria uma reversão total da perda por imparidade a movimentação contabilística seria:

	Ugc - xpto		Reserva de reavaliação	
	(b) 20			(b) 20
	(a) 10			
			Ganhos-Reversão por imparidade	
				(a) 10

- (a) Recuperação do valor do activo por resultados
- (b) Recuperação do valor do activo repondo o excedente de valorização

Nota: A quantia do “goodwill” não é reposta

2.3.2.3. Excertos da NCRF 12 – Imparidade de Activos a propósito das perdas por imparidade em UGC

2.3.2.3.1. Identificação e reconhecimento das perdas por imparidade em UGC

Sobre esta matéria transcrevem-se os parágrafos relevantes da identificação e reconhecimento de perdas por imparidade em UGC:

“Unidades geradoras de caixa e goodwill (§§ 33 a 55)

Identificação da unidade geradora de caixa a que pertence um activo (§§ 33 a 37)

33. Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence.

34. A quantia recuperável de um activo individual não pode ser determinada se:

- (a) o valor de uso do activo não puder ser estimado, como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do activo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e*
- (b) o activo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros activos.*

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

Exemplo

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

Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de

sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, à mina como um todo.

35. *Tal como definido no parágrafo 4, a unidade geradora de caixa de um activo é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve juízo de valor. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.*

Exemplo

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

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

36. *Se existir um mercado activo para o output produzido por um activo ou grupos de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o output for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa forem afectados pelo preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa relativa ao(s) futuro(s) preço(s) que possa(m) ser alcançado(s) em transacções em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:*
- (a) os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do activo ou da unidade geradora de caixa; e*
 - (b) os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que sejam afectados pelo preço de transferência interno.*

37. *As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipo de activos, a menos que se justifique uma alteração.*

Quantia recuperável e quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa (§§ 38 a 51)

38. *A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é determinada.*

39. *Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa. Isto pode ocorrer se a alienação de uma unidade geradora de caixa exigir que o comprador assuma o passivo. Neste caso, o justo valor menos os custos de vender (ou o fluxo de caixa estimado com base na última alienação) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os activos da unidade geradora de caixa juntamente com o passivo menos os custos com a alienação. Para executar uma comparação com sentido entre a quantia escriturada da unidade geradora de caixa e a sua quantia recuperável, a quantia escriturada do passivo é deduzida ao determinar tanto o valor de uso da unidade geradora de caixa como a sua quantia escriturada.*

Exemplo

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

A entidade está a testar a imparidade da mina. A unidade geradora de caixa da mina é a mina na sua totalidade. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço aproximado de 800 UM. Este preço reflecte o facto de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar a camada de terra. Os custos de alienação da mina são insignificantes. O valor de uso da mina é aproximadamente 1.200 UM, excluindo os custos de restauração. A quantia escriturada da mina é 1.000 UM.

O justo valor da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauração que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração e é estimado em 700 UM (1.200 UM menos 500 UM). A quantia

escriturada da unidade geradora é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1.000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauração (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

Goodwill (§§ 40 a 50)

Imputação de goodwill a unidades geradoras de caixa (§§ 40 a 43)

40. Para a finalidade de testar a imparidade, o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data de aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupo de unidades geradoras de caixa, do adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresariais, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o goodwill seja assim imputado deve:

- (a) representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna; e**
- (b) não ser maior do que um segmento operacional, determinado de acordo com a IFRS 8 – Segmentos Operacionais.**

41. Se a imputação inicial do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não puder ser concluída antes do fim do período anual em que tiver sido efectuada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

42. Se o goodwill tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade geradora de caixa, o goodwill associado à unidade operacional alienada deve ser:

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

Exemplo

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

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

43. *Se uma entidade reorganizar a sua estrutura de relato de forma que altera a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais tenha sido imputado goodwill, o goodwill deve ser reimputado às unidades afectadas. Esta nova imputação deve ser efectuada usando uma abordagem pelo valor relativo semelhante à utilizada quando uma entidade aliena uma unidade operacional no seio de uma unidade geradora de caixa, a não ser que a entidade possa demonstrar que outro método reflecte melhor o goodwill associado às unidades reorganizadas.*

Exemplo

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

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

Testar a imparidade de unidades geradoras de caixa com goodwill (§§ 44 e 45)

44. *Quando o goodwill se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer goodwill, com a*

sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 52.

45. *Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o goodwill, com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a quantia escriturada da unidade, a unidade e o goodwill imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando com imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a quantidade recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52.*

Tempestividade dos testes de imparidade (§§ 48 a 50)

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

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

Perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (§§ 52 a 55)

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

- (a) primeiro, para reduzir a quantia escriturada de qualquer goodwill imputado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e*
- (b) depois, aos outros activos da unidade (grupos de unidades), numa base pro rata relativamente à quantia escriturada de cada activo da unidade (grupo de unidades).*

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 29.

53. Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 52, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre:

- (a) o seu justo valor menos os custos de vender (caso seja determinável);*
- (b) o seu valor de uso (caso seja determinável); e*
- (c) zero.*

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

54. Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 34):

- (a) *é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior que o mais alto do seu justo valor menos os custos de vender e os resultados da imputação descritos nos parágrafos 52 e 53; e*
- (b) *não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de vender do activo for inferior à sua quantia escriturada.*

Exemplo

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

Pressuposto 1: *orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão não reflectem qualquer compromisso da mesma para substituir a máquina.*

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

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

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

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

Pressuposto 2: *orçamentos/previsões aprovados pelo órgão de gestão reflectem um compromisso da mesma para substituir a máquina e vendê-la no futuro próximo. Estima-se que os fluxos de caixa provenientes do uso continuado da máquina até à sua alienação sejam insignificantes.*

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

55. *Após os requisitos dos parágrafos 52 e 53 terem sido aplicados, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e apenas se, isso for exigido por outra Norma.”*

2.3.2.3.2. Reversão de perdas por imparidade em UGC

Sobre esta matéria transcrevem-se os parágrafos relevantes da NCRF 12 a propósito de uma reversão de perdas por imparidade em UGC:

“Reverter uma perda por imparidade (§§ 56 a 64)

56. *Uma entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se tal indicação existir, uma entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.*

57. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores relativamente a um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ser diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:*

Fontes externas de informação

(a) *o valor de mercado do activo tenha aumentado significativamente durante o período;*

(b) *tenham ocorrido durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito favorável na entidade, referentes ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado a que se destina o activo;*

- (c) *as taxas de juro do mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições poderão afectar a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso do activo e aumentar materialmente a sua quantia recuperável.*

Fontes internas de informação

- (d) *Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;*
- (e) *Exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.*
58. *Uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 59, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.*

Reverter uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa (§§ 62 e 63)

62. *Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o goodwill, numa base pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 60.*
63. *Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 62, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:*
- (a) *a sua quantia recuperável (se determinável); e*
- (b) *A quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse reconhecida no activo em períodos anteriores.*

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada numa base pro rata em relação aos outros activos da unidade (grupo de unidades), excepto para o goodwill.

Reverter uma perda por imparidade de goodwill (§ 64)

64. Uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill não deve ser revertida num período posterior.”

2.4 RECONHECIMENTO DA IMPARIDADE EM ACTIVOS FINANCEIROS

2.4.1. DEFINIÇÕES DE BASE

Apesar de o conceito de imparidade em activos financeiros, na sua essência, não ser diferente do já explicado para os activos não financeiros, afigura-se-nos útil ao utilizar a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, ter presente as seguintes definições relevantes:

“Activo financeiro: é qualquer activo que seja:

(a) dinheiro;

(b) um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;

(c) um direito contratual:

(i) de receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou

(ii) de trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou

(d) um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

(i) um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou

(ii) um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro: é a quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método do juro efectivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade.

Instrumento de capital próprio: é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos activos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos.

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

Método do juro efectivo: é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efectiva é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do activo financeiro ou do passivo financeiro”

2.4.2. PROCEDIMENTOS GERAIS

Com as necessárias adaptações, os activos financeiros deverão ser sujeitos aos mesmos procedimentos de imparidade dos demais activos, envolvendo apuramento da quantia recuperável e seu confronto com a quantia escriturada, isto é:

- Recolha de evidências de que o activo possa estar em imparidade;
- Mensuração da quantia recuperável;
- Confronto da quantia recuperável com a quantia escriturada (teste de imparidade).

Como particularidades dos procedimentos em causa para os activos financeiros salienta-se que poderão constituir elementos que apontem para que o activo financeiro esteja em imparidade, os seguintes:

- significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;
- quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
- o credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
- torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;
- o desaparecimento de um mercado activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;
- informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiros individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas;
- Outros factores, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.

Entretanto a quantia recuperável dos activos financeiros corresponde:

- a) ao valor presente (actual) dos fluxos de caixa estimados, descontados à taxa de juro nominal efectiva, para activos financeiros mensurados ao custo amortizado;

“Imparidade (§§ 23 a 29)

Reconhecimento (§§ 23 a 26)

23. *À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os activos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados. Se existir uma evidência objectiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados.*
24. *Evidência objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do activo sobre os seguintes eventos de perda:*
- (a) significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;*
 - (b) quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;*
 - (c) o credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;*
 - (d) torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;*
 - (e) o desaparecimento de um mercado activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;*
 - (f) informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiros individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.*
25. *Outros factores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.*
26. *Os activos financeiros que sejam individualmente significativos e todos os instrumentos de capital próprio devem ser avaliados individualmente para efeitos de imparidade. Outros activos financeiros devem ser avaliados quanto a imparidade, seja individualmente, seja agrupados com base em similares características de risco de crédito.*

Mensuração (§§ 27)

27. O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado da seguinte forma:

- (a) para um instrumento mensurado ao custo amortizado, nos termos do parágrafo 12 (a), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (actual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro original efectiva do activo financeiro; e
- (b) para instrumentos de capital próprio, compromissos de empréstimo e opções mensuradas ao custo, nos termos dos parágrafos 12 (b) e 12(c), a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor do referido activo.

Reversão (§§ 28 e 29)

28. Se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir e tal diminuição possa estar objectivamente relacionada com um evento ocorrido após o reconhecimento da imparidade (como por exemplo uma melhoria na notação de risco do devedor) a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. A reversão não poderá resultar numa quantia escriturada do activo financeiro que exceda aquilo que seria o custo amortizado do referido activo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados.

29. A reversão de imparidade em instrumentos de capital próprio é proibida.”

2.5 A IMPARIDADE NO RELATO FINANCEIRO ANUAL

2.5.1. NO BALANÇO

Apresenta-se em seguida a estrutura do activo para o modelo de balanço preconizado no SNC:

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo nao corrente			
Activos fixos tangíveis		DIC	DIC
Propriedades de investimento		DIC	DIC
Transpasse (goodwill)		DIC	DIC
Activos intangíveis		DIC	DIC
Activos biológicos		DIC	DIC
Participações financeiras - metodo da equivalencia patrimonial		DIC	DIC
Participações financeiras - outros metodos		DIC	DIC
Accionistas/socios		DIC	DIC
Outros activos financeiros		DIC	DIC
Activos por impostos diferidos		DIC	DIC
Activos nao correntes deitados para venda		DIC	DIC
Activo corrente			
Inventarios		DIC	DIC
Activos biológicos		DIC	DIC
Cientes		DIC	DIC
Adiantamentos a fornecedores		DIC	DIC
Estado e outros entes publicos		DIC	DIC
Accionistas/socios		DIC	DIC
Outras contas a receber		DIC	DIC
Diferimentos		DIC	DIC
Activos financeiros deitados para negociação		DIC	DIC
Outros activos financeiros		DIC	DIC
Activos nao correntes deitados para venda		DIC	DIC
Caixa e depositos bancarios			
Total do activo			

Inscrevemos nas colunas das quantias de todas as rubricas do activo, à excepção da caixa e depósitos bancários, a expressão “DIC” a qual pretende dizer que, para esses activos, as quantias expressas em balanço deverão ser sempre com Dedução da Imparidade Acumulada. Embora, diversamente do que acontece actualmente com o modelo de balanço do POC, a imparidade acumulada não apareça evidenciada em coluna autónoma, não se deverá esquecer que em notas do anexo e para os vários activos, deverá ser apresentado um quadros discriminativo da evolução dos saldos respeitantes à imparidade entre o inicio e o fim do período contabilístico.

2.5.2. NA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

Apresenta-se abaixo uma parte do modelo de demonstração dos resultados por naturezas segundo o modelo preconizado para o SNC:

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=

Como se pode observar, estão a cheio as linhas de relato obrigatório relativas a perdas por imparidade dos activos e suas reversões.

De salientar que, cada uma das linhas em causa deverá apresentar uma quantia líquida, que compensa quer situações de perda quer situações de ganho por reversão, ocorridas no activo integrante da respectiva classe.

Em nota do anexo, todas as perdas e todos os ganhos por reversão deverão ser discriminados.

A demonstração dos resultados por funções não contempla a evidenciação autónoma dos efeitos da imparidade.

2.5.3. A IMPARIDADE NO ANEXO

No modelo geral de Anexo do SNC são os seguintes os pontos onde deverão ser efectuadas divulgações relativas ao tratamento contabilístico da imparidade:

“2.4. Adopção pela primeira vez das NCRF – divulgação transitória

- (d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF (divulgações que a NCRF 12 – Imparidade de Activos teria exigido se o reconhecido dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para as NCRF).*

3. Principais políticas contabilísticas

3.1. Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras:

3.4. Principais pressupostos relativos ao futuro (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

3.5. Principais fontes de incerteza das estimativas (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

5. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

5.2. Alteração voluntária em políticas contabilísticas com efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior (sendo impraticável determinar a quantia de ajustamento), ou com possíveis efeitos em períodos futuros.

(a) natureza da alteração na política contabilística:

(b) razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante:

(c) quantia do ajustamento (até ao ponto que seja praticável) para o período corrente e cada período anterior apresentado:

- (d) quantia de ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados (até ao ponto em que seja praticável):*

5.3. Alterações em estimativas contabilísticas com efeito no período corrente ou que se espera que tenham efeito em futuros períodos:

- (a) respectivas naturezas e quantias:*
- (b) situações em que é impraticável estimar a quantia do efeito em futuros períodos:*

7. Activos intangíveis

7.1. Divulgações para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

- (c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;*
- (e) uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.*

7.7. Activos intangíveis contabilizados por quantias revalorizadas. Indicação:

- (b) quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas; e*

8. Activos fixos tangíveis

8.1. Divulgações sobre activos fixos tangíveis.

- (a) bases de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;*
- (d) quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e*
- (e) reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.*

8.5. *Quantia incluída nos resultados, relativa a compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível com imparidade, perdidos ou cedidos.*

9. Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

9.4. *Activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda, ou vendidos, no período:*

(d) *perdas ou ganhos reconhecidos, relacionados com imparidade ou suas reversões (quantia e item da demonstração dos resultados que os inclui):*

12. Propriedades de investimento

12.10. *Aplicação modelo do custo:*

(c) *quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;*

(d) *reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e no fim do período evidenciando:*

(vi) *quantia de perdas por imparidade reconhecida e quantia de perdas por imparidade revertida durante o período;*

13. Imparidade de activos

13.1. *Para cada classe de activos:*

(a) *quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período (com indicação das linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade estão incluídas);*

(b) *quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecida nos resultados durante o período (com indicação das linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade estão revertidas);*

(c) *quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;*

(d) *quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.*

13.2. Por cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual (incluindo goodwill), ou para uma unidade geradora de caixa:

- (a) acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão de perda por imparidade;**
- (b) quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida;**
- (c) natureza do activo;**
- (d) indicação se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa:**
 - (i) em caso afirmativo, descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos;**
 - (ii) razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;**
- (e) indicação sobre se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso:**
 - (i) base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);**
 - (ii) a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.**

13.3. Perdas por imparidade agregadas e reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período:

- (a) principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;**
- (b) principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.**

13.4. Parcela do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período que não foi imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato:

- (a) quantia do goodwill não imputado;**

(b) razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.

13.5. Processo subjacente às estimativas usadas para mensurar as quantias recuperáveis de unidades geradoras de caixa que contêm goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas.

14. Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

14.2. Investimentos em associadas

(k) passivos contingentes de associadas:

(i) parte nos passivos contingentes de uma associada incorridos juntamente com outros investidores;

(ii) passivos contingentes que surjam pelo facto de se ser solidariamente responsável pela totalidade ou parte dos passivos da associada.

15. Concentrações de actividades empresariais

15.5. Reconciliação da quantia escriturada de goodwill no início e no final do período, mostrando separadamente:

(a) quantia bruta e as perdas por imparidade acumuladas no início do período;

(e) perdas por imparidade reconhecidas durante o período;

17. Exploração e avaliação de recursos minerais

17.1. Políticas contabilísticas relativas a dispêndios de exploração e avaliação incluindo o reconhecimento de activos de exploração e avaliação.

17.2. Quantias de activos, passivos, rendimentos e gastos e fluxos de caixa operacionais e de investimento resultantes da exploração e avaliação de recursos minerais.

18. Agricultura

18.8. Activos biológicos mensurados, no fim do período, ao custo menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas:

- (a) *descrição dos activos biológicos;*
- (b) *razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;*
- (c) *intervalo de estimativas dentro das quais é altamente provável que caia o justo valor;*
- (d) *método de depreciação usado;*
- (e) *vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
- (f) *quantia escriturada bruta e depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.*

18.9. *Activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo (menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas) mas cujo justo valor se tornou fiavelmente mensurável durante o período corrente:*

- (a) *descrição dos activos biológicos;*
- (b) *razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável;*
- (c) *efeito da alteração.*

19. Inventários

19.1. *Políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários e fórmula de custeio usada.*

19.2. *Quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas.*

19.3 *Quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (no caso de corretores/negociantes).*

19.4 *Quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período.*

19.5. *Quantia de ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período.*

19.6. *Quantia de reversão de ajustamento reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período.*

19.7. Circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários.

28. Instrumentos financeiros

Políticas contabilísticas

28.1. Bases de mensuração utilizadas para os instrumentos financeiros e outras políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

Categorias de activos e passivos financeiros

28.2. Quantia escriturada de cada uma das categorias de activos financeiros e passivos financeiros, no total e para cada um dos tipos significativos de activos e passivos financeiros de entre cada categoria.

(b) activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;

(d) compromissos de empréstimo mensurados ao custo menos imparidade;

(g) activos financeiros para os quais foi reconhecida imparidade, com indicação, para cada uma das classes, separadamente, i) a quantia contabilística que resulta da mensuração ao custo ou custo amortizado e ii) a imparidade acumulada.

Elementos de rendimentos, gastos, ganhos e perdas

28.9. Ganhos líquidos e perdas líquidas reconhecidas de:

(c) activos financeiros mensurados ao custo amortizado menos imparidade;

28.11. Quantia de perda por imparidade reconhecida para cada uma das classes de activos financeiros.”

3. CASOS PRÁTICOS SOBRE IMPARIDADE

CASO 1:

A sociedade Cartão, SA, dispõe de uma linha de produção de embalagens de cartão, adquirida no início do ano N-5, entretanto reavaliada em N-2. A forte concorrência de empresas do Norte da Europa, fabricantes de embalagens semelhantes, mais robustas e por metade dos custos, fazem com que administração da Cartão, SA, em 3/1/N+1, tenha deliberado analisar os efeitos dessa situação no valor dos activos da empresa. Propostas obtidas no mercado com base em vendas ocorridas a nível internacional para linhas de produção semelhantes, apontam para um justo valor de 100.000 euros, em caso de venda imediata, envolvendo encargos de venda de 5%.

Para o efeito apuraram-se os seguintes dados (U.M.):

- a) Relativamente aos equipamentos afectados à linha de produção, existem os seguintes dados contabilísticos:

	N-3	N-2	N-1	N
Equipamento básico	300.000	390.000	390.000	390.000
Amortizações acumuladas	60.000	117.000	156.000	195.000
Variação das Amortizações acumuladas			39.000	39.000
Excedente		63.000	54.000	45.000
Variação do excedente			-9.000	-9.000

- b) Os fluxos de caixa previstos para a linha de produção são os seguintes:

	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Recebimentos de proveitos de exploração	190.000	200.000	210.000	220.000	
Pagamentos de custos de exploração	150.000	165.000	180.000	195.000	
Pagam de grandes repara. imobilizado		2.000	3.000		
Valor de venda residual dos equipamentos					5.000
Custo com a venda dos equipamentos					600
Factor de actualização	0,980392	0,961169	0,942322	0,923845	0,901459

Pretende-se:

1. Determinação da "imparidade" reportada a 31/12/N.
2. Ajustamentos contabilísticos no ano N, nas rubricas em causa.

CASO 2:

A sociedade Impar, SA, dispõe de uma linha de produção de brinquedos, adquirida no início do ano N-5, a qual foi reavaliada através de uma correcção monetária no final de N-1.

Em face da entrada no mercado comunitário de artigos congéneres provenientes de países orientais a preços que se situam abaixo do custo de produção na empresa, a Administração da IMPAR, SA, em 03/01/N+1, deliberou analisar os efeitos da situação no valor dos activos da empresa.

Para o efeito apuraram-se as seguintes informações (em milhões de euros):

- a) Relativamente aos bens imobilizados da linha de produção tem-se os seguintes montantes contabilísticos:

	N-2	N-1	N
Equipamento básico	40.000	56.000	56.000
Amortizações acumuladas	16.000	28.000	33.600
Outros excedentes (reavaliação)		9.600	8.000

- b) O justo valor baseado em preços formados em transacções conhecidas num mercado mundial aponta para uma eventual venda por um preço de 5.000, envolvendo o pagamento de comissões de 10%;
- c) Os fluxos de caixa previstos para a linha de produção são os seguintes:

	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Recebimentos de exploração	100.000	70.000	50.000	30.000	
Pagamentos de exploração	95.000	64.000	48.000	33.000	
Valor de realização final					3.000
Comissões de venda a pagar					300
Factor de actualização (taxa 10%)	0,909	0,826	0,751	0,683	0,621

Pretende-se:

1. Determinação do montante da "perda de imparidade" reportado a 31/12/N.
2. Ajustamentos contabilísticos no ano N do valor dos activos e da reserva correspondente.

CASO 3:

A empresa tem uma fábrica arrendada e, no exercício de 2008, testou-a para efeitos de imparidade (o bem encontra-se mensurado ao custo). Toda a fábrica é considerada uma unidade que gera fluxos de caixa.

A quantia escriturada é a custo e a quantia líquida das depreciações é de 100.000€. Os anos restantes de vida útil são de 10. No entanto, a empresa obteve uma proposta recente para venda do activo de 80.000€. A taxa de desconto antes de impostos é de 10%.

O quadro que abaixo se apresenta indica os fluxos de caixa futuros líquidos:

Período	Fluxos de Caixa Futuros	Factor de desconto à taxa de 10%	Fluxos de Caixa Futuros Descontados
2009	7.900	0,909090	
2010	8.350	0,826450	
2011	8.515	0,751310	
2012	8.592	0,683010	
2013	8.700	0,620920	
2014	8.700	0,564470	
2015	8.700	0,513160	
2016	8.700	0,466510	
2017	8.700	0,424100	
2018	8.700	0,385540	
De venda	85.000	0,385540	
Valor de Uso	170.557		0

Pretende-se:

1. Que determine o valor de uso no mapa acima e a quantia recuperável.
2. Que determine e reconheça a perda por imparidade.

CASO 4:

Uma empresa, no exercício de 2008, testou um equipamento fabril em termos de imparidade, sendo este um activo que gera fluxos de caixa. A quantia escriturada do bem é de 150.000€ sendo que a vida útil remanescente é de 10 anos.

No caso concreto a empresa não consegue determinar o valor de mercado, no entanto para o cálculo dos fluxos de caixa futuros descontados a empresa utiliza uma taxa de desconto de 14%.

Os fluxos de caixa apurados para o activo em questão, são:

Período	Fluxos de Caixa Futuros	Factor de desconto à taxa de 10%	Fluxos de Caixa Futuros Descontados
2009	22.165	0,8772	
2010	21.450	0,7695	
2011	20.550	0,6750	
2012	24.725	0,5921	
2013	25.325	0,5194	
2014	24.825	0,4556	
2015	24.123	0,3996	
2016	25.533	0,3506	
2017	24.234	0,3075	
2018	22.850	0,2697	
De venda	0	0,0	
Valor de Uso	235.780		0

No entanto a Administração da empresa aprovou em 2008 um orçamento do qual conta que em 2012 a empresa terá custos de melhorias do activo em 25.000, aumentando a sua eficiência pela diminuição do consumo de combustível. Assim nesse ano a empresa suportou esse custo, cujos benefícios económicos foram tidos em linha de conta nas previsões dos fluxos de caixa.

Os futuros fluxos de caixa são os do quadro seguinte:

Período	Fluxos de Caixa Futuros	Factor de desconto à taxa de 10%	Fluxos de Caixa Futuros Descontados
2013	30.321	0,8772	
2014	32.750	0,7695	
2015	31.721	0,6750	
2016	31.950	0,5921	
2017	33.100	0,5194	
2018	27.999	0,4556	
De venda	0	0,0	
Valor de Uso	187.841		0

Pretende-se que:

1. determine o valor de uso em 2008;
2. proceda ao reconhecimento em 2008 a perda por imparidade;
3. determine o valor de uso em 2012;
4. determine a reversão da perda por imparidade e consequente reconhecimento.

RESOLUÇÃO DO CASO 1:

A imparidade corresponde à diferença entre o valor contabilístico e a quantia recuperável, sendo esta dada pelo maior dos dois valores seguintes: valor de uso e justo valor menos os custos de vender.

Neste enquadramento, determinam-se de seguida o valor de uso e o justo valor menos os custos de vender.

O valor de uso é dado pela actualização dos cash-flows futuros:

	N+1	N+2	N+3	N+4
Recebimentos	190.000	200.000	210.000	220.000
Pagamentos	150.000	167.000	183.000	195.000
Fluxo	40.000	33.000	27.000	25.000
Factor de actualizaç.	0,980392	0,961169	0,942322	0,923845
Fluxo actualizado	39.216	31.719	25.443	23.096
Valor de uso	119.473			

O justo valor menos os custos de vender em N+5 corresponde ao justo valor deduzido dos encargos com a venda:

Justo valor	100.000
Encargos	<u>5.000</u>
Justo valor menos custos de vender	95.000

Confrontando os quantitativos correspondentes ao valor de uso e ao justo valor menos os custos de vender, conclui-se que:

A quantia recuperável é 119.473

Em conformidade com o enunciado conhecem-se os dados de N-3 a N:

	N-3	N-2	N-1	N
Equipamento básico	300.000	390.000	390.000	390.000
Amortizações acumuladas	60.000	117.000	156.000	195.000
Variação das amort. Acumulad.			39.000	39.000
Excedente		63.000	54.000	45.000
Variação do excedente			-9.000	-9.000

A quantia escriturada dos equipamentos no ano N é dada pela diferença entre o custo de aquisição e as amortizações acumuladas:

Custo de aquisição	390.000
Amort. Acumuladas	195.000
= Quantia escriturada	<u>195.000</u>

Imparidade no final do ano N:

Quantia escriturada	195.000
Quantia recuperável	119.473
= Imparidade	<u>75.527</u>

AJUSTAMENTOS CONTABILÍSTICOS:

LANÇAMENTOS:

Descrição	DÉBITO	CRÉDITO	QUANTIA
Anulação do excedente	569		45.000
Perda de valor por resultados	655		30.527
Perdas por imparidade acumuladas		439	75.527

RESOLUÇÃO DO CASO 2:

A imparidade corresponde à diferença entre a quantia escriturada e a quantia recuperável, sendo esta dada pelo maior dos dois valores seguintes: valor de uso e justo valor menos os custos de vender. Neste enquadramento, determinam-se de seguida o valor de uso e o justo valor menos os custos de vender. O valor de uso é dado pela actualização dos cash-flows futuros:

	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Recebimentos	100.000	70.000	50.000	30.000	3.000
Pagamentos	95.000	64.000	48.000	33.000	300
Fluxo	5.000	6.000	2.000	-3.000	2.700
Factor de actualizaç.	0,909	0,826	0,751	0,683	0,621
Fluxo actualizado	4.545	4.956	1.502	-2.049	1.677
Valor de uso	8.954				

O justo valor menos os custos de vender corresponde a:

Justo valor	5.000
Encargos com venda	<u>500</u>
Justo valor menos custos de vender	4.500

Confrontando os quantitativos correspondentes ao valor de uso e ao justo valor menos os custos de vender, conclui-se que:

A quantia recuperável é 8.954

Em conformidade com o enunciado conhecem-se os dados de N-3 a N:

	N-2	N-1	N
Equipamento básico	40.000	56.000	56.000
Amortizações acumuladas	16.000	28.000	33.600
Varição das amort. Acumulad.		12.000	5.600
Excedente		9.600	8.000
Varição do excedente		9.600	-1.600

A quantia escriturada dos equipamentos no ano N é dada pela diferença entre o custo de aquisição e as amortizações acumuladas:

Custo de aquisição	56.000
Amort. Acumuladas	33.600
= Quantia escriturada	<u>22.400</u>

Imparidade no ano N:

Quantia escriturada	22.400
Quantia recuperável	8.954
= Imparidade	<u>13.446</u>

LANÇAMENTOS:

Descrição	DÉBITO	CRÉDITO	QUANTIA
Anulação do excedente	569		8.000
Perdas por imparidade	655		5.446
Perdas por imparidade acumuladas		439	13.446

RESOLUÇÃO DO CASO 3:

1.

O valor de uso do bem será o seguinte:

Período	Fluxos de Caixa Futuros	Factor de desconto à taxa de 10%	Fluxos de Caixa Futuros Descontados
2009	7.900	0,9091	7.182
2010	8.350	0,8265	6.901
2011	8.515	0,7513	6.397
2012	8.592	0,6830	5.868
2013	8.700	0,6209	5.402
2014	8.700	0,5645	4.911
2015	8.700	0,5132	4.464
2016	8.700	0,4665	4.059
2017	8.700	0,4241	3.690
2018	8.700	0,3855	3.354
De venda	85.000	0,3855	32.771
Valor de Uso	170.557		85.000

2.

Quantia escriturada do activo antes da perda de imparidade	100.000,00
Quantia Recuperável	85.000,00
Perda de Imparidade	15.000,00
Quantia assentada após a perda de imparidade	85.000,00

N.º	Descrição	Débito	Crédito
1	Perda por imparidade	655	15.000
	Activo fixo tangível / perdas por imparidade acumul.	439	15.000

RESOLUÇÃO DO CASO 4:

1.

Período	Fluxos de Caixa Futuros	Factor de desconto à taxa de 10%	Fluxos de Caixa Futuros Descontados
2009	22.165	0,8772	19.443
2010	21.450	0,7695	16.505
2011	20.550	0,6750	13.871
2012	24.725	0,5921	14.639
2013	25.325	0,5194	13.153
2014	24.825	0,4556	11.310
2015	24.123	0,3996	9.641
2016	25.533	0,3506	8.951
2017	24.234	0,3075	7.452
2018	22.850	0,2697	6.164
De venda	0	0,0	0
Valor de Uso	235.780		121.128

2.

Quantia escriturada do activo antes da perda de imparidade	150.000,00
Quantia Recuperável	121.128,00
Perda de Imparidade	28.872,00
Quantia assentada após a perda de imparidade	121.128,00

Descrição	Débito	Crédito
Perda por imparidade	655	28.872
Activo fixo tangível / perdas por imparidade acumuladas	439	28.872

3.

Período	Fluxos de Caixa Futuros	Factor de desconto à taxa de 10%	Fluxos de Caixa Futuros Descontados
2013	30.321	0,8772	26.597
2014	32.750	0,7695	25.200
2015	31.721	0,6750	21.411
2016	31.950	0,5921	18.917
2017	33.100	0,5194	17.191
2018	27.999	0,4556	12.756
De venda	0	0,0	0
Valor de Uso	187.841		122.073

4.

Período	Custo Histórico Depreciado	Custo de Depreciação Ajustado	Quantia Escriturada após a imparidade
2008	150.000	0	121.128
2009	135.000	12.113	109.015
2010	120.000	12.113	96.902
2011	105.000	12.113	84.790
2012	90.000	12.113	72.677
Beneficiação	25.000	0	25.000
Total	115.000	48.451	97.677

Quantia escriturada do activo no fim de 2008	121.128
Gastos de depreciação de 2009 a 2012	-48.452
Beneficiação	25.000
Quantia escriturada antes da reversão da imparidade	<u>97.676</u>
Quantia Recuperável	122.073
Reversão da Perda de Imparidade	<u>17.324</u>
Quantia escriturada após a reversão	<u>115.000</u>
Quantia a custo histórico depreciada	<u>115.000</u>

Descrição	Débito	Crédito
Activo fixo tangível / perdas por imparidade acumuladas	439	17.324
Reversões de perdas por imparidade em activos fixos tangíveis	7625	17.324

APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO

A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO

Para uma resposta alicerçada às questões de auto-avaliação, sugere-se que se tenha em atenção os aspectos a seguir enunciados, para cada uma delas.

1º Grupo de questões

1. Ver o ponto 2.3.1;
2. Ver o ponto 2.3.1, especialmente o 2.3.1.1. e o 2.3.1.3.1 com excertos da NCRF 12.;
3. Ver ponto 2.3.1, especialmente o 2.3.1.2. e 2.3.1.3.2. com excertos da NCRF 12.;
4. Ver ponto 2.3.1.2. e 2.3.2.2.;
5. Ver ponto 2.3.1.2. e 2.3.2.2..

2º Grupo de questões

1. Ver ponto 2.3.1.;
2. Ver o ponto 2.3.2.;
3. Ver o ponto 2.3.2.1. e 2.3.2.3.1. com excertos da NCRF 12.;
4. Ver o ponto 2.3.2.2. e 2.3.2.3.1. com excertos da NCRF 12.;
5. Ver os pontos 2.3.1.2., 2.3.2.2., e ainda 2.3.1.3. e 2.3.2.3. com excertos da NCRF 12.;

3º Grupo de questões

1. Ver o ponto 2.5.3.;
2. Ver os pontos 2.3.1.2. e 2.3.2.3 com excertos da NCRF 12.;
3. Ver o ponto 2.3.1.3. e 2.3.2.3., com excertos da NCRF 12.;
4. Ver o ponto 2.4.3.;
5. Ver o ponto 2.4.3. e 2.4.4., com excertos da NCRF 27.

A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO

Por sua vez, na resposta às cinco questões para avaliação, ter em conta:

1. Ver os pontos 2.3.2.2. e 2.3.2.3.;
2. Ver o ponto 2.5.1.;
3. Ver pontos 2.4.2., 2.4.3. e 2.4.4.;
4. Ver ponto 2.3.1.3.;
5. Ver pontos 2.3.1.2. e 2.3.2.2..

CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

**“SNC: IMPARIDADE DE ACTIVOS E
CONTINGÊNCIAS”**

CURSO DIS 1809

MÓDULO IV

CONTINGÊNCIAS

LISBOA, 6 DE JULHO DE 2009

AUTOR: JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

Curso: “SNC IMPARIDADE DE ACTIVOS E CONTINGÊNCIAS”

Módulo IV

CONTINGÊNCIAS

4. CONTINGÊNCIAS.....	2
4.1. AS CONTINGÊNCIAS NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	2
4.1.1. ASPECTOS GERAIS.....	2
4.1.2. AS CONTINGÊNCIAS NAS NCRF	3
4.1.2.1. Na NRCF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	4
4.1.2.2. As contingências noutras NCRF	5
4.1.3. AS CONTINGÊNCIAS E OS MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	12
4.2. PROCEDIMENTOS ASSOCIADOS ÀS CONTINGÊNCIAS	13
4.2.1. ASPECTOS GERAIS.....	13
4.2.2. PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES.....	15
4.2.3. INDICAÇÕES A OBTER PARA EFEITOS DE CONTABILIZAÇÃO E RELATO	16
4.2.4. ÁRVORE DE DECISÃO.....	17
4.3. RECONHECIMENTO VERSUS DIVULGAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS	18
4.3.1. PASSIVOS CONTINGENTES.....	18
4.3.2. ACTIVOS CONTINGENTES	19
4.4. AS CONTINGÊNCIAS NO RELATO FINANCEIRO ANUAL	21
4.5. TRANSCRIÇÃO INTEGRAL DA NCRF 21 – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ACTIVOS CONTINGENTES	23
5. EXEMPLOS DE CONTINGÊNCIAS RELATADAS.....	43
5.1. GRUPO CIMPOR – RELATO FINANCEIRO RELATIVO A 2008	43
5.2. GRUPO PORTUCEL – RELATO FINANCEIRO RELATIVO A 2008.....	44
5.2. GRUPO SOARES DA COSTA – RELATO FINANCEIRO RELATIVO A 2008	44
APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO	47
A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO	47
A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO	48

4.CONTINGÊNCIAS

4.1. AS CONTINGÊNCIAS NO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

4.1.1. ASPECTOS GERAIS

As contingências, que podem ter carácter activo ou passivo, são um tema contabilístico que, não sendo objecto de reconhecimento e incorporação no Balanço e na Demonstração dos Resultados, não constituem matéria com alcance comparável ao assumido pela imparidade.

Fazendo apelo a uma percepção adequada dos requisitos de reconhecimento ou de mera divulgação, as contingências assumem contudo grande relevância informativa e atingem a sua maior expressão no anexo.

São influenciadas pelas BADF na exacta medida em que as divulgações são uma parte muitíssimo relevante das Demonstrações Financeiras completas definidas no seu ponto 2.1. e, mesmo não sujeitas a reconhecimento, são susceptíveis de interferir no julgamento e decisões dos utilizadores das Demonstrações Financeiras, por força das predições que envolvem quando da análise da situação de uma empresa através de Demonstrações Financeiras preparadas segundo o pressuposto da continuidade também previsto no ponto 2.2. das BADF. Um passivo contingente que envolva responsabilidades cujas quantias sejam altamente materiais, se não for divulgado é susceptível de distorcer eventuais decisões de investimento ou de financiamento de uma entidade, visto que a contingência em causa constitui um risco cujo desfecho futuro pode por em causa a continuidade de uma empresa nos próximos anos.

A componente do SNC onde as contingências são mais desenvolvidas situa-se nas NCRF, designadamente a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, além das inevitáveis alusões feitas à obrigação de

divulgação de contingências, efectuada na NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras.

De forma indirecta, as contingências podem interferir na avaliação do negócio que possa vir a ser adquirido e, desse modo, serem susceptíveis de afectar a determinação do *goodwill* respectivo. É por este facto que a consideração dos passivos contingentes é matéria também contemplada na NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais.

As contingências não interferem com códigos de contas porque não são sujeitas a registo e, ao nível das Demonstrações Financeiras, são tratadas essencialmente no Anexo.

4.1.2. AS CONTINGÊNCIAS NAS NCRF

Embora a possibilidade de existência de activos e passivos contingentes ocorra pelas mais variadas circunstâncias sendo também, desse modo matéria transversal, as preocupações prudenciais subjacentes à preparação das Demonstrações Financeiras levam a que haja um maior cuidado do desenvolvimento dos passivos contingentes sendo que esta matéria é tratada pelas NCRF que abordam passivos.

As contingências são tratadas nas seguintes NCRF:

- NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes;
- NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais;
- NCRF 26 – Matérias Ambientais;
- NCRF 28 – Benefícios dos Empregados

e ainda na

- NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

4.1.2.1. Na NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

As contingências inserem-se e articulam-se com a NCRF típica dos passivos. Não obstante a inclusão da matéria dos activos contingentes, esta NCRF tem o seguinte conteúdo:

- Objectivo (§ 1)
- Âmbito (§§ 2 a 7)
- Definições (§§ 8 e 9)
- Provisões e outros itens (§§ 10 a 12)
 - Provisões e outros passivos (§ 10)
 - Provisões e passivos contingentes (§§ 11 e 12)
- Reconhecimento (§§ 13 a 34)
 - Provisões (§§ 13 a 25)
 - Obrigação presente (§§ 14 e 15)
 - Acontecimento passado (§§ 16 a 21)
 - Exfluxo provável de recursos que incorporem benefícios económicos (§§ 22 e 23)
 - Estimativa fiável da obrigação (§§ 24 e 25)
 - Passivos contingentes (§§ 26 a 29)
 - Activos contingentes (§§ 30 a 34)
- Mensuração (§§ 35 a 52)
 - A melhor estimativa (§§ 35 a 41)
 - Riscos e incertezas (§§ 42 a 44)
 - Valor presente (§§ 45 a 47)
 - Acontecimentos futuros (§§ 48 a 50)
 - Alienação esperada de activos (§§ 51 e 52)
- Reembolsos (§§ 53 a 57)
- Alterações em provisões (§§ 58 e 59)
- Uso de provisões (§§ 60 e 61)
- Aplicação das regras de reconhecimento e de mensuração (§§ 62 a 80)
 - Perdas operacionais futuras (§§ 62 e 63)
 - Contratos onerosos (§§ 64 a 67)
 - Reestruturação (§§ 68 a 80)
- Divulgações (§§ 81 a 86)
- Data de eficácia (§ 87)
- Anexo A
 - Árvore de decisão

No ponto 4.5. transcreve-se integralmente o conteúdo da NCRF 21 - Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

4.1.2.2. As contingências noutras NCRF

As contingências são ainda contempladas noutras NCRF da forma a seguir desenvolvida:

4.1.2.2.1. NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais

Nesta NCRF destacam-se as seguintes alusões onde se incluem referências às contingências:

“ Definições

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

(...)

Passivo contingente:

- a. é 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.**

Método de contabilização

10. Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.

11. O método de compra considera a concentração de actividades empresariais na perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente. A

adquirente compra activos líquidos e reconhece os activos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidos pela adquirida. A mensuração dos activos e passivos da adquirente não é afectada pela transacção, nem quaisquer activos ou passivos adicionais da adquirente são reconhecidos como consequência da transacção, porque não são o objecto da transacção.

Aplicação do método de compra

12. A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:

- a. identificar uma adquirente;**
- b. mensurar o custo da concentração de actividades empresariais; e**
- c. imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.**

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

23. A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento do parágrafo 24 pelos seus justos valores nessa data, com a excepção de activos não correntes (ou grupos de alienação) que sejam classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 – Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, os quais devem ser reconhecidos pelo justo valor menos os custos de vender. Qualquer diferença entre o custo da concentração de actividades empresariais e o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis assim reconhecidos deve ser contabilizada de acordo com os parágrafos *Error! Reference source not found.* a 36.

24. A adquirente deve reconhecer separadamente os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida à data de aquisição apenas se satisfizerem os seguintes critérios nessa data:

- a. *no caso de um activo que não seja um activo intangível, se for provável que qualquer benefício económico futuro associado flua para a adquirente, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;*
- b. *no caso de um passivo que não seja um passivo contingente, se for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação, e o seu justo valor possa ser mensurado com fiabilidade;*
- c. *no caso de um activo intangível ou de um passivo contingente, se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.*

Nesta conformidade, qualquer interesse minoritário na adquirida é expresso na proporção da minoria no justo valor líquido desses itens. Os parágrafos B16 e B17 do Apêndice B da IFRS 3, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, proporcionam orientação sobre a determinação dos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida para a finalidade de imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais.

(...)

Activos e passivos identificáveis da adquirida

26. De acordo com o parágrafo 23, a adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existiam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24.

Portanto:

- a. *a adquirente deve reconhecer os passivos por encerramento ou redução das actividades da adquirida como parte da imputação do custo da concentração apenas quando a adquirida tiver, à data da aquisição, um passivo por reestruturação existente reconhecido de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes; e*
- b. *a adquirente, quando imputar o custo da concentração, não deve reconhecer passivos por perdas futuras ou outros custos em que se espera incorrer como resultado da concentração de actividades empresariais.*

Passivos contingentes da adquirida

28. O parágrafo 24 especifica que a adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade. Se o seu justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade:

- a. há um efeito resultante da quantia reconhecida como goodwill ou contabilizada de acordo com o parágrafo 36; e**
- b. a adquirente deve divulgar a informação acerca do passivo contingente exigida pela NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.**

O parágrafo B16(I) do Apêndice B da IFRS 3, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro, proporciona orientação sobre a determinação do justo valor de um passivo contingente.

(...)

31. Os passivos contingentes reconhecidos separadamente como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais são excluídos do âmbito da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Contudo, a adquirente deve divulgar, relativamente a esses passivos contingentes, a informação exigida por essa norma para cada classe de provisão.

(...)

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

36. Se o interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos de acordo com o parágrafo 23 exceder o custo da concentração de actividades empresariais, a adquirente deve:

- a. reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo da concentração; e**
- b. reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.**

Concentração de actividades empresariais alcançada por fases

37. Uma concentração de actividades empresariais pode envolver mais de uma transacção de troca, por exemplo, quando ocorrer por fases através de compras sucessivas de acções. Se assim for, cada transacção de troca deve ser tratada separadamente pela adquirente, usando a informação do custo da transacção e do justo valor à data de cada transacção de troca, para determinar a quantia de qualquer goodwill associado a essa transacção. Isto resulta numa comparação passo a passo do custo dos investimentos individuais com o interesse da adquirente nos justos valores dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida a cada passo.”

4.1.2.2.2. NCRF 26 – Matérias Ambientais

Nesta NCRF destacam-se as seguintes alusões onde se incluem referências às contingências:

“ Definições de carácter genérico

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

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 entidade.

Passivo contingente:

(a) é 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

Reconhecimento de passivos de carácter ambiental

16. Nos casos, raros, em que não seja possível uma estimativa fiável dos custos, não deverá reconhecer-se esse passivo. Deverá considerar-se que existe um passivo contingente, tal como referido no parágrafo 17.

Passivos contingentes de carácter ambiental

17. Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no balanço. Se existir uma possibilidade, menos que provável, de que um dano ambiental deva ser reparado no futuro, mas essa obrigação esteja ainda dependente da ocorrência de um acontecimento incerto, deve divulgar-se um passivo contingente no Anexo.

18. Se for remota a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio de carácter ambiental ou se tal dispêndio não for materialmente relevante, não é necessário divulgar qualquer passivo contingente.

Divulgações no anexo

1. No Anexo, sob a epígrafe "Informações sobre matérias ambientais", deve ser divulgado o seguinte:

(...)

d. Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do balanço;

e. Para cada passivo de carácter ambiental materialmente relevante, descrição da respectiva natureza e indicação do calendário e das condições da sua liquidação. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas. Se a natureza e as condições subjacentes às diferentes rubricas forem suficientemente semelhantes, estas informações podem ser divulgadas de forma agregada. Caso as quantias sejam estimadas com base num intervalo, uma descrição da forma como se chegou à estimativa, com

indicação de quaisquer alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente, que estejam reflectidas nas quantias indicadas;

(...)

g. Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida.

Se as incertezas na mensuração forem de tal modo significativas que tornem impossível estimar a quantia de um passivo de carácter ambiental, deve referir-se esse facto, juntamente com as razões que o explicam e sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis; (...) “

4.1.2.2.3. NCRF 28 – Benefícios dos Empregados

Nesta NCRF destacam-se as seguintes alusões onde se incluem referências às contingências:

“ Divulgação de benefícios de cessação de emprego

60. Para cada categoria de benefícios de cessação de emprego que uma entidade proporcione aos seus empregados, a entidade deve divulgar a natureza dos benefícios, a política contabilística adoptada, a quantia das suas obrigações e o nível de cobertura das responsabilidades à data do relato. Quando existir uma incerteza acerca do número de empregados que aceitarão uma oferta de benefícios de cessação de emprego, existe um passivo contingente. Como exigido pela NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, uma entidade divulga informação acerca do passivo contingente salvo se a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação for remota.”

4.1.2.2.4. NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

Nesta NCRF destacam-se as seguintes alusões onde se incluem referências às contingências:

“ Anexo

Estrutura

43. O anexo deve:

- a. (...)
- b. *divulgar a informação exigida pelas NCRF que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa; e*
- c. (...) “

4.1.3. AS CONTINGÊNCIAS E OS MODELOS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

As contingências e, em especial, os passivos contingentes afectam de sobre maneira o anexo às Demonstrações Financeiras, em vários pontos, nomeadamente:

- Na explicitação das principais políticas contabilísticas;
- No desenvolvimento das políticas contabilísticas alterações nas estimativas contabilísticas e erros;
- Nas divulgações relativas aos interesses e empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas;
- Nas divulgações relativas às concentrações de actividades empresariais;
- Nas divulgações específicas de cada passivo contingente e de cada activo contingente;
- Nas divulgações relativas a acontecimentos após a data de Balanço;
- Nas matérias ambientais existindo passivos contingentes de carácter ambiental;
- Em passivos contingentes relacionados com benefícios dos empregados.

4.2. PROCEDIMENTOS ASSOCIADOS ÀS CONTINGÊNCIAS

4.2.1. ASPECTOS GERAIS

As contingências podem assumir o carácter de activo ou de passivo. Como foi já referido no módulo I deste curso a propósito da definição de activo e de passivo, existem dois elementos essenciais para o seu reconhecimento:

- A probabilidade de ocorrência da benefícios económicos a serem gerados no futuro (activo) ou a saírem para liquidação de obrigações no futuro (passivo);
- A mensuração dessa realidade com uma quantia que seja apurada de modo fiável.

A não verificação de um ou de ambos os requisitos, determina que, ainda que estejamos perante um recurso identificado e eventualmente controlável (activo), ou em face de uma obrigação que tenhamos identificado como passível de vir a gerar liquidações (passivo), não estaremos necessariamente confrontados com realidade susceptíveis de afectar o balanço e a demonstração dos resultados. Isto é, podemos ter activos e passivos que, embora apresentem algumas das características da definição, não as tenham todas para efeitos de reconhecimento. E aí podemos estar perante dois aspectos essenciais:

- Incertezas em torno de um direito ou da possibilidade plena de controlo de um recurso (activo), ou acerca de uma obrigação (passivo), cuja probabilidade remete para o desfecho futuro de acontecimentos, ou para a possível entrada ou saída futura de recursos / benefícios económicos;
- Insuficiente fiabilidade nas estimativas / apuramentos, ou mesmo dificuldade em as concretizar.

Embora o carácter contingencial / incerto de um activo ou de um passivo, dependa de qualquer um dos elementos anteriores, é fundamentalmente no elemento probabilístico que radica a necessidade de contemplar procedimentos que permitam discernir se estamos perante activos ou passivos contingentes e, com maior acuidade, em relação aos passivos.

Vejamos como, na definição de activo e de passivo contingente, os elementos probabilístico constituem os aspectos fulcrais.

Assim, por activo contingente entende-se um possível activo 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 (NCRF 21, §8).

Por sua vez, por passivo contingente entende-se uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada pela ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente fora do controlo da entidade (NCRF 21, § 8), mas podendo ser até uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida por não ser provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação, ou a quantia dessa obrigação não possa ser mensurada com suficiente facilidade / fiabilidade (NCRF 21, §8),

A reforçar a tónica do elementos probabilístico, a NCRF 21, no seu § 9, vem dizer-nos que a interpretação dada à expressão “**provável**” é a de “**mais provável do que não**”, o que não se aplica necessariamente noutras NCRF. Isto é, a fronteira entre elemento activo ou passivo, para efeitos de reconhecimento, depende de se verificar ou não uma probabilidade superior a 50%.

A fronteira entre activos e passivos “certos” e activos e passivos “incertos”, depende então, no contexto da NCRF 21, da aplicação de qualificativos como “**possível**”, “**provável**”, **qual a medida desse “provável”, ou apenas “remoto**”, dirigidos a acontecimentos ou entradas / saídas de recursos.

4.2.2. PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Uma das questões fundamentais a ter em linha de conta na identificação de uma contingência prende-se com o estabelecimento das diferenças entre passivos contingentes e provisões.

De facto, quer as provisões quer os passivos contingentes envolvem alguma incerteza na sua tempestividade e nas respectivas quantias. Nesse sentido convém ter presente que, tal como define o § 2 da NCRF 2, as duas realidades distinguem-se porque:

- a) As provisões, pressupondo que assentam numa estimativa fiável, são reconhecidas como passivos porque são obrigações presentes **e é provável** que venha a ser necessária uma saída de recursos incorporando benefícios económicos para as liquidar;
- b) Por sua vez os passivos contingentes, não são reconhecidos como passivos, visto que:
 - São obrigações apenas possíveis, uma vez que carecem de informação sobre se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorpore benefícios económicos; ou
 - São obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento, seja porque não é provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios económicos

para liquidar a obrigação, seja porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

4.2.3. INDICAÇÕES A OBTER PARA EFEITOS DE CONTABILIZAÇÃO E RELATO

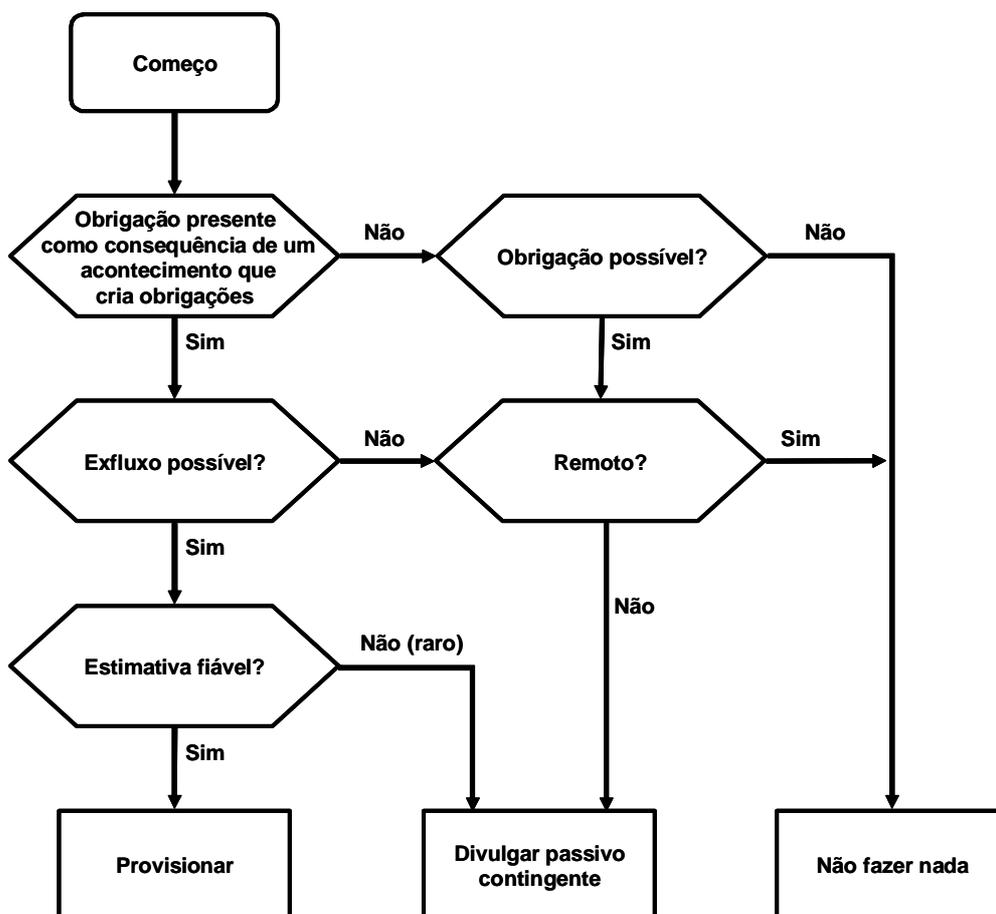
Na aplicação concreta destas definições dever-se-á ter presente que é necessária a recolha de informação e documentação de suporte, quer junto do órgão de gestão das empresas, quer junto de terceiros, incluindo advogados e entidades oficiais, a fim de se poder:

- a) Identificar litígios, contenciosos, divergências e outras litigâncias a favor ou contra a entidade;
- b) Averiguar do estado em que se encontra cada um dos processos e situações envolvidas;
- c) Obter, seja do órgão de gestão, seja de advogados ou de entidades oficiais, informações sobre o sentido evolutivo e o desfecho dos respectivos processos, ou que permitam directamente a atribuição de uma probabilidade, bem assim como a assumpção de uma quantia sobre as responsabilidades envolvidas.

Por sua vez, ao nível de outras contingências, nomeadamente relativas a prémios, subsídios, indemnizações a obter ou a entregar também haverá que indagar junto do órgão de gestão ou por análise de peças contratuais envolvendo a empresa, se existem activos ou passivos aos quais se possa atribuir uma probabilidade de ocorrência de tal forma que permita a sua qualificação como activos ou passivos contingentes que, embora não tenham merecido qualquer registo contabilístico, careçam de adequada divulgação no Anexo.

4.2.4. ÁRVORE DE DECISÃO

Em anexo, a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, apresenta um diagrama de decisão que poderá ser aplicado quando da necessidade de, perante uma situação concreta, serem estabelecidas as fronteiras entre um passivo / provisão e um passivo contingente:



4.3. RECONHECIMENTO VERSUS DIVULGAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS

4.3.1. PASSIVOS CONTINGENTES

A NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, define taxativamente que uma entidade não deve reconhecer passivos contingentes, submetendo-os a divulgação.

Sobre este assunto transcrevem-se a seguir os §§ 26 a 29 da NCRF 21:

“Passivos contingentes (§§ 26 a 29)

- 26. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.*
- 27. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 22.2, 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 a 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, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.*
- 29. 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).”*

Tenha-se em linha de conta que o § 82 da NCRF 21 exige, para as divulgações de passivos contingentes que:

“Divulgações (§§ 22.1 a 86)

82. *A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade 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 35 a 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.”*

4.3.2. ACTIVOS CONTINGENTES

Por sua vez, também ao nível dos activos contingentes, a NCRF 21, é clara ao determinar que os mesmos não são susceptíveis de reconhecimento mas de divulgação. Os §§ 30 a 34 da NCRF 21 dispõem a este propósito o seguinte:

“Activos contingentes (§§ 30 a 34)

- 30. Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.*
- 31. 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 entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.*
- 32. 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.*
- 33. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 22.4, quando for provável um influxo de benefícios económicos.*

34. *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 entidade divulga o activo contingente (ver parágrafo 22.4)."*

Tenha-se em linha de conta que o § 84 da NCRF 21 exige, para as divulgações de activos contingentes que:

"Divulgações (§§ 22.1 a 86)

84. *Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 35 a 52."*

4.3.3. Outras exigências de divulgação

A NCRF 21, preceitua ainda, quer para as provisões e passivos contingentes, quer para os activos contingentes o seguinte:

"Divulgações (§§ 22.1 a 86)

83. *Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 22.1 e 22.2 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente."*

Dispõe ainda a NCRF 21, a propósito da possibilidade de distorções nas divulgações que:

"Divulgações (§§ 22.1 a 86)

85. *É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.*

86. *Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 22.2 e 22.4 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.”*

4.4. AS CONTINGÊNCIAS NO RELATO FINANCEIRO ANUAL

Tal como explicado anteriormente, as contingências afectam o relato financeiro através do Anexo, sendo relevante para este efeito que a matéria das contingências seja tratada nas seguintes partes do anexo:

a) Políticas contabilísticas relativamente a:

“3. Principais políticas contabilísticas

3.4. Principais pressupostos relativos ao futuro (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o ano financeiro seguinte):

3.5. Principais fontes de incerteza das estimativas (envolvendo risco significativo de provocar ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos durante o ano financeiro seguinte):”

b) Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes:

“22. Provisões, passivos contingentes e activos contingentes

22.1. Divulgações para cada classe de provisão:

(a) quantia escriturada no começo e no fim do período;

(b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

(c) quantias usadas (incorridas e debitadas à provisão) durante o período;

- (d) quantias não usadas revertidas durante o período;*
- (e) aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.*

22.2. Para cada classe de passivo contingente à data do balanço:

- (a) descrição da natureza do passivo contingente;*
- (b) estimativa do seu efeito financeiro;*
- (c) indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo;*
- (d) possibilidade de qualquer reembolso.*

(Caso seja impraticável fazer estas divulgações, declarar esse facto)

22.3. Provisões e passivos contingentes provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias: evidenciação das ligações entre provisão e passivo contingente nas divulgações dos parágrafos 22.1 e 22.2.

22.4. Descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço (probabilidade de um influxo de benefícios económicos) e estimativa do seu efeito financeiro. (Caso seja impraticável fazer esta divulgação, declarar esse facto)”

4.5. TRANSCRIÇÃO INTEGRAL DA NCRF 21 – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ACTIVOS CONTINGENTES

NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO 21

PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ACTIVOS CONTINGENTES

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

ÍNDICE (designação parágrafos)

Objectivo (§ 1)	24
Âmbito (§§ 2 a 7)	24
Definições (§§ 8 e 9)	25
Provisões e outros itens (§§ 10 a 12)	27
Provisões e outros passivos (§ 10)	27
Provisões e passivos contingentes (§§ 11 e 12)	27
Reconhecimento (§§ 13 a 34)	28
Provisões (§§ 13 a 25)	28
OBRIGAÇÃO PRESENTE (§§ 14 E 15)	28
ACONTECIMENTO PASSADO (§§ 16 A 21)	29
EXFLUXO PROVÁVEL DE RECURSOS QUE INCORPOREM BENEFÍCIOS ECONÓMICOS (§§ 22 E 23)	30
ESTIMATIVA FIÁVEL DA OBRIGAÇÃO (§§ 24 E 25)	31
Passivos contingentes (§§ 26 a 29)	18
Activos contingentes (§§ 30 a 34)	19
Mensuração (§§ 35 a 52)	32
A melhor estimativa (§§ 35 a 41)	32
Riscos e incertezas (§§ 42 a 44)	33
Valor presente (§§ 45 a 47)	34
Acontecimentos futuros (§§ 48 a 50)	34
Alienação esperada de activos (§§ 51 e 52)	35
Reembolsos (§§ 53 a 57)	35
Alterações em provisões (§§ 58 e 59)	35
Uso de provisões (§§ 60 e 61)	36
Aplicação das regras de reconhecimento e de mensuração (§§ 62 a 80)	36

Perdas operacionais futuras (§§ 62 e 63)	36
Contratos onerosos (§§ 64 a 67)	36
Reestruturação (§§ 68 a 80)	37
Divulgações (§§ 81 a 86)	19
Data de eficácia (§ 87)	41
Anexo A	42
Árvore de decisão	42

Objectivo (§ 1)

1. O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever 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 (§§ 2 a 7)

2. 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) os cobertos por uma outra Norma.
3. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros incluindo garantias (ver subsidiariamente a IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).
4. Não são objecto de tratamento por esta Norma os tipos específicos de provisões, passivos contingentes ou activos contingentes que sejam tratados em normas específicas, como, a título de exemplo, é o caso:
 - (a) dos passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais, que são objecto de tratamento na NCRF 14 - Concentrações de Actividades 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 (ver a NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento); e
- (d) de certos tipos de provisões relativas a locações (ver a 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 daquela NCRF 20.
6. Outras NCRF especificam se os dispêndios são tratados como activos 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, a NCRF 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pode exigir divulgações adicionais.

Definições (§§ 8 e 0)

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.

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 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 acções de uma entidade em que:

- (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente 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 (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra operação da lei.

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:

- (a) é 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) é 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 incerta.

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

- (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 (§§ 10 a 12)

Provisões e outros passivos (§ 10)

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

- (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.

Provisões e passivos contingentes (§§ 11 e 12)

11. 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 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 efectuada 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:
 - (i) são 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) são 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 (§§ 13 a 34)

Provisões (§§ 13 a 25)

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 e 15)

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 discutido quer se certos eventos ocorreram quer 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 evidência 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 (como dispõe o parágrafo 22.2).

Acontecimento passado (§§ 16 a 21)

- 16.** Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser considerado um acontecimento que cria obrigações, 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 acção 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 no futuro. Consequentemente, nenhuma provisão é reconhecida para os custos 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 acções futuras de uma entidade (isto é, a 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 acções da entidade. Pelas mesmas razões, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao limite das suas obrigações de rectificação 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 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.
- 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 afectados 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 imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto 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 rectificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação 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 e 23)

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 (ver parágrafo 22.2).
23. Quando houver várias obrigações semelhantes (por ex. 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 e 25)

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. Excepto 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. 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 22.2).

Passivos contingentes (§§ 26 a 29)

26. Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.
27. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 22.2, 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 a 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, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.
29. 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).

Activos contingentes (§§ 30 a 34)

30. Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

31. 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 entidade. Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.
32. 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.
33. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 22.4, quando for provável um influxo de benefícios económicos.
34. 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 entidade divulga o activo contingente (ver parágrafo 22.4).

Mensuração (§§ 35 a 52)

A melhor estimativa (§§ 35 a 41)

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 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.
38. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios 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 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 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 - Impostos sobre o Rendimento.

Riscos e incertezas (§§ 42 a 44)

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 **Error! Reference source not found.**

Valor presente (§§ 45 a 47)

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 a 50)

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 entidade 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 entidade 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 exista evidência objectiva 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 são virtualmente certas.

Alienação esperada de activos (§§ 51 e 52)

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 que a alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. A entidade apenas reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela NCRF que trata dos respectivos activos.

Reembolsos (§§ 53 a 57)

53. Quando se esperar que algum ou todo o 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 activo 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 directamente 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 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 entidade liquidar o passivo.
57. Nalguns casos, a entidade não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a entidade não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.

Alterações em provisões (§§ 58 e 59)

58. 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 futuro para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

59. 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 financeiro.

Uso de provisões (§§ 60 e 61)

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 (§§ 62 a 80)

Perdas operacionais futuras (§§ 62 e 63)

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 activos da unidade operacional podem estar em imparidade, pelo que a entidade deverá testar estes activos quanto a imparidade segundo a NCRF 12 - Imparidade de Activos.

Contratos onerosos (§§ 64 a 67)

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 executivos 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 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.
67. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a NCRF 12 - Imparidade de Activos).

Reestruturação (§§ 68 a 80)

68. A definição de reestruturação por regra inclui, entre outras, as seguintes situações:
- (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 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 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 afectadas;
 - (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 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.
- 71.** A evidência de que uma entidade 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 entidade levará a efeito a reestruturação.
- 72.** 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 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 afectados 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 àqueles afectados 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 sujeitos 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 activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a NCRF 12 - 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.
- 77.** 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 entidade.
- 78.** 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 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 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.

Divulgações (§§ 22.1 a 86)

81. Para cada classe de provisão, uma entidade 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.

82. A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade 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 35 a 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.

83. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 22.1 e 22.2 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

84. Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando

praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 35 a 52.

85. É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.
86. Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 22.2 e 22.4 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.

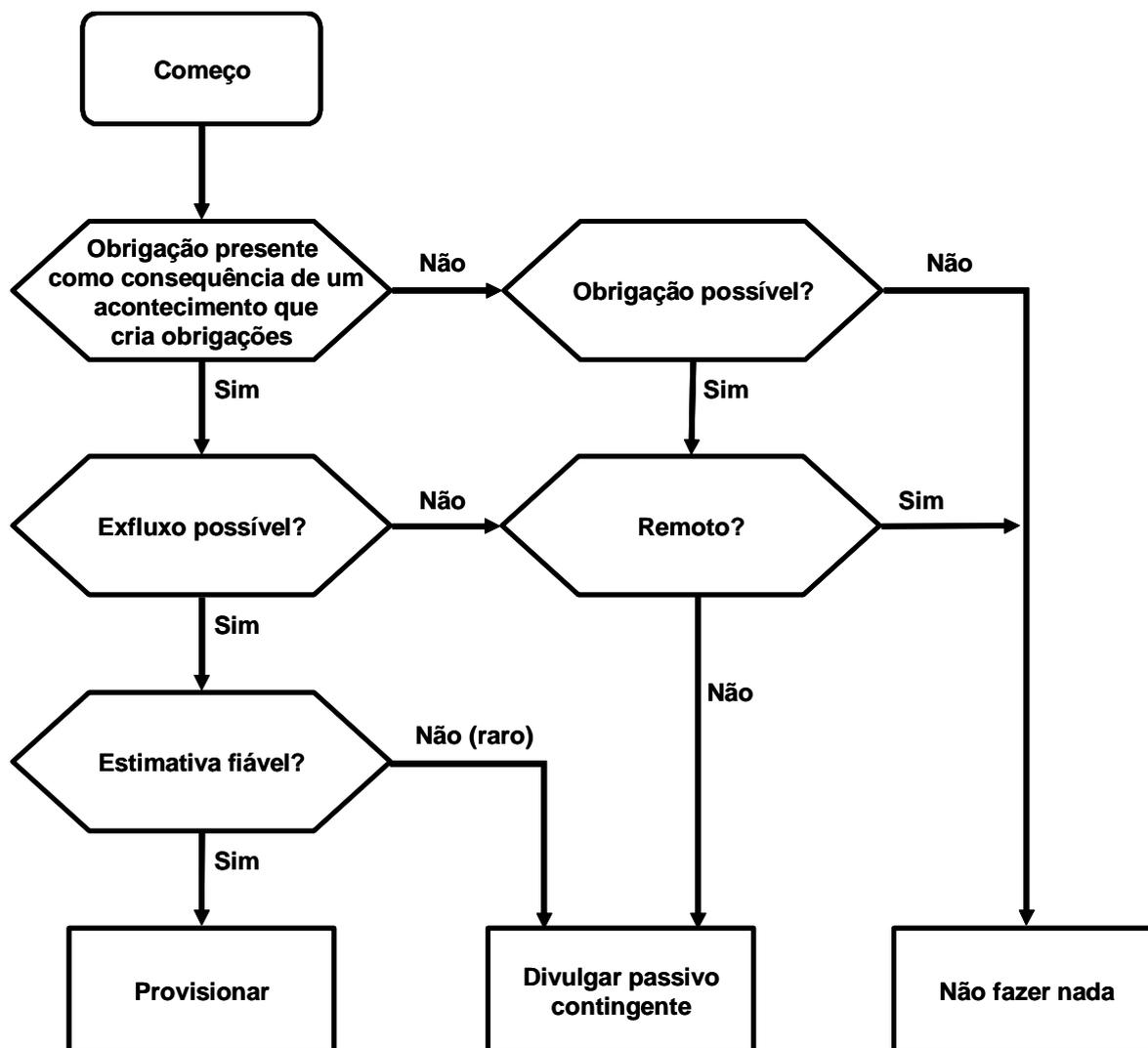
Data de eficácia (§ 87)

87. Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.

Anexo A

Árvore de decisão

A finalidade deste anexo 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).

5. EXEMPLOS DE CONTINGÊNCIAS RELATADAS

A partir do relato financeiro de empresas portuguesas, é possível aceder a situações concretas de contingências descritas no respectivo Anexo às Demonstrações Financeiras anuais.

Seleccionámos algumas contingências retiradas do relato financeiro das seguintes empresas:

- CIMPOR – Cimentos de Portugal, SGPS, S.A.;
- PORTUCEL – Empresa Produtora de Pasta e Papel, S.A.;
- SOARES DA COSTA, SGPS, S.A.

5.1. GRUPO CIMPOR – RELATO FINANCEIRO RELATIVO A 2008

“47. PASSIVOS CONTINGENTES

No decurso normal da sua actividade, o Grupo encontra-se envolvido em diversos processos judiciais e reclamações, quer relacionadas com produtos e serviços, quer de natureza ambiental, laboral e regulatório. Face às naturezas dos mesmos e provisões constituídas, a expectativa existente é de que, do respectivo desfecho, não resultem quaisquer efeitos materiais em termos da actividade desenvolvida, situação patrimonial e resultados das operações.

De referir, em particular, que, no âmbito das inspecções tributárias aos exercícios de 2002 a 2004 a empresas do Grupo em Espanha, foram efectuadas liquidações de imposto no montante aproximado de cinco milhões de euros e, em relação a inspecções ainda não finalizadas, apresentados relatórios que apontam para potenciais ajustes ao resultado tributável de, aproximadamente, cento e um milhões de euros, sem que até ao momento se tenham efectuado as liquidações correspondentes. As correcções em causa incidem, essencialmente, sobre resultados financeiros, decorrentes, sobretudo, de interpretações não ajustadas à natureza de determinadas transacções, sendo convicção do Conselho de Administração, que da conclusão dos recursos

administrativos e acções judiciais que as empresas irão interpor, contestando as referidas correcções, não resultarão encargos relevantes para o Grupo. Esta convicção é corroborada pelo entendimento e parecer dos seus consultores jurídicos e fiscais, os quais qualificam, maioritariamente, como remotas as probabilidades de se virem a perder tais acções.”

5.2. GRUPO PORTUCEL – RELATO FINANCEIRO RELATIVO A 2008

“37. Activos contingentes

37.1 Fundo de Regularização da Dívida Pública

Nos termos do Decreto-Lei n.º 36/93 de 13 de Fevereiro, as dívidas fiscais de empresas privatizadas referentes a períodos anteriores à data da privatização (25 de Novembro de 2006) são da responsabilidade do Fundo de Regularização da Dívida Pública. Em 16 de Abril de 2008, a Portucel apresentou um requerimento ao Fundo de Regularização da Dívida Pública a solicitar o pagamento das dívidas fiscais até então liquidadas pela Administração Fiscal. Neste contexto, será da responsabilidade do referido Fundo o montante total de Euros 27 697 972.

40. Responsabilidades Contingentes

Em 31 de Dezembro de 2008, encontrava-se em fase de conclusão o processo de liquidação e dissolução da subsidiária Portucel Brasil. O balanço consolidado a esta data regista as responsabilidades identificadas e quantificáveis decorrentes deste processo, podendo o Grupo vir a incorrer em custos adicionais com a conclusão destes procedimentos que, no entanto, estima não serem materialmente relevantes.”

5.2. GRUPO SOARES DA COSTA – RELATO FINANCEIRO RELATIVO A 2008

“Contingências

a) Diferendo Quinta da Murtosa / Sociedade de Construções Soares da Costa / Cm Porto

A subsidiária Sociedade de Construções Soares da Costa, SA mantém uma conta a receber da entidade “Quinta da Murtosa – Empreendimentos Imobiliários, Lda.” no montante de 5.985.575 Euros, evidenciado no balanço consolidado anexo na rubrica “Clientes – conta corrente”, o qual está associado a um contrato promessa de venda de um terreno que deveria ter sido entregue pela Câmara Municipal do Porto ao abrigo de um protocolo celebrado em 7 de Dezembro de 2000. A realização desta conta a receber está pendente da resolução de um processo de contencioso que envolve a subsidiária, aquela entidade e a Câmara Municipal do Porto. Paralelamente, a referida entidade intentou um processo judicial contra a Sociedade de Construções Soares da Costa, SA no sentido de lograr judicialmente que lhe seja entregue o terreno objecto do contrato promessa acima referido.

Em Janeiro de 2005 a subsidiária Sociedade de Construções Soares da Costa, SA intentou um processo contra a Câmara Municipal do Porto visando a entrega do terreno que constitui objecto de litígio. Subsidiariamente, caso não seja concretizada a entrega do terreno, a Soares da Costa exige o pagamento da quantia de 7.182.689 Euros acrescida de juros de mora. Já foi realizado o julgamento deste processo, tendo a decisão sido favorável à Soares da Costa. Todavia, ainda decorre prazo para recurso.

Em consequência, mediante qualquer um dos cenários acima referidos, os créditos da Soares da Costa mantêm-se salvaguardados.

Assim, dado que o Conselho de Administração entende que a resolução deste processo não produzirá qualquer impacto nas demonstrações financeiras consolidadas anexas, não foi registada qualquer provisão.

b) Processo fiscal

Tal como amplamente divulgado, no ano de 2002 o Grupo Soares da Costa foi sujeito a um profundo processo de reestruturação e reorganização que passou, de entre o mais, pela criação de uma Holding e de quatro sub-holdings, uma por cada grande área de negócios: Construção, Imobiliária, Concessões e Indústria.

Estas sub-holdings foram constituídas com o seu capital a ser realizado em espécie pela holding mediante a transferência a valor de mercado do portfólio de participações sociais anteriormente detidas de cada um desses segmentos para a respectiva sociedade gestora, sendo geradas neste processo mais valias e menos valias com relevância fiscal.

A Administração Fiscal na sequência de exame à escrita à sociedade Grupo Soares da Costa, SGPS, SA notificou a empresa de uma liquidação de IRC no valor de 17.136.692 Euros, essencialmente determinada pela desconsideração como custos fiscais de um conjunto de menos-valias geradas no citado processo empresarial (sendo certo que considera como proveitos as mais-valias também geradas no mesmo processo). Conforme oportunamente comunicado ao mercado (facto relevante de 10 de Novembro de 2005) esta sociedade, bem como os consultores externos, revisores e auditores que acompanharam e intervieram no processo discordam e rejeitam frontalmente aquele entendimento, tendo sido a liquidação em causa impugnada judicialmente, com excepção do valor de 381.752 Euros de que já se procedeu ao pagamento.

É forte expectativa do Conselho de Administração e dos advogados que a impugnação em causa obterá deferimento.”

APÊNDICE – ORIENTAÇÕES PARA AUTO-AVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO

A1) ORIENTAÇÕES PARA A AUTO-AVALIAÇÃO

Para uma resposta alicerçada às questões de auto-avaliação, sugere-se que se tenha em atenção os aspectos a seguir enunciados, para cada uma delas.

1º Grupo de questões

1. Ver o ponto 4.1.1., 4.3.1. e 4.3.2.;
2. Ver o ponto 4.1.1.;
3. Lembrar que os códigos de contas servem justamente para reconhecer/lançar situações que o devam ser. As contingências não são reconhecíveis. Ver o ponto 4.3.1. e 4.3.2.
4. Ver o ponto 4.1.2. e em particular o 4.1.2.2.1.;
5. Ver todo o ponto 4.1.2..

2º Grupo de questões

1. Ver os pontos 4.2.2 e 4.2.4.;
2. Uma garantia prestada fará incorrer a entidade num passivo dependendo do desfecho futuro relativo ao facto de a outra entidade que beneficia da garantia a accionar ou não. Caracterizar a situação tendo presente os pontos 4.2.1., 4.2.4 e 4.3.1.;
3. Uma garantia prestada fará incorrer a entidade num passivo dependendo do desfecho futuro relativo ao facto de a outra entidade que beneficia da garantia a accionar ou não. Caracterizar a situação tendo presente os pontos 4.2.1., 4.2.4 e 4.3.1.;
4. Uma garantia prestada fará incorrer a entidade num passivo dependendo do desfecho futuro relativo ao facto de a outra entidade que beneficia da garantia a accionar ou não. Caracterizar a situação tendo presente os pontos 4.3.1., 4.2.3 e 4.3.2.;

5. Ver o ponto 4.2.1.

3º Grupo de questões

1. Ver os pontos 4.1.2.2.4, 4.1.3 e 4.4.;
2. Ver o ponto 4.1.2.2.2.;
3. Ver os pontos 4.1.1 e 4.2.4.;
4. Ver o ponto 4.1.3;
5. Ver o ponto 4.2.1.

A2) ORIENTAÇÕES PARA A AVALIAÇÃO

Por sua vez, na resposta às cinco questões para avaliação, ter em conta:

1. Um rappel é uma vantagem a obter sendo susceptível de gerar um activo. A partir daí aplicar os conceitos definidos em 4.1.1. e 4.2.1;
2. Ver os pontos 4.2.1.e 4.3;
3. Ver o ponto 4.3.2.;
4. Um aval gera um passivo. A sua transformação numa obrigação provável depende do acontecer ou não um incumprimento no pagamento de uma dívida. Genericamente, ter em atenção os pontos 4.2.1., 4.2.2, 4.2.3 e 4.3.1.;
5. Haverá que ter em conta que o contencioso fiscal gerará um passivo. A partir daí ver conceitos definidos nos pontos 4.1.1. e 4.2.1.