Anexo I

Guia Para a Aplicação das
Normas Sucintas de Relato Financeiro

Índice

NSRF 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras

NSRF 2 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

NSRF 3 Activos Fixos Tangíveis

NSRF 4 Locações

NSRF 5 Activos intangíveis

NSRF 6 Inventários

NSRF 7 Tratamento contabilístico dos Subsídios do Governo e Outros Apoios do Governo

NSRF 8 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

NSRF 9 Rédito

NSRF 10 Contratos de Construção

NSRF 11 Custos de Empréstimos Obtidos

NSRF 12 Imposto sobre o Rendimento

NSRF 13 Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

NSRF 14 Acontecimentos Após a Data do Balanço

NSRF 15 Divulgações de Partes Relacionadas

Tratamentos para a Adopção, Pela Primeira vez, das NSRF

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 1

Apresentação das Demonstrações Financeiras

Instruções

Este guia cobre as seguintes duas áreas:
(1) Modelo de demonstrações financeiras
(2) Apresentação de demonstrações financeiras e lista de divulgações

Modelo de Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras da Companhia Exemplo, Lda foram elaboradas de acordo com as Normas Sucintas de Relato Financeiro, publicadas pelo Aviso n.º 2/2024/CPC.

Estas demonstrações financeiras devem ser tomadas apenas como referência, e não reflectem necessariamente o melhor ou único formato aceitável. Estes modelos de demonstrações financeiras estão elaborados de modo a salientar as matérias a divulgar de acordo com o regulamento, assim como a facilitar referências futuras. O conteúdo destes modelos não reflecte necessariamente os melhores métodos contabilísticos ou os melhores formatos de apresentação, e não devem ser vistos como o único formato aceitável. É responsabilidade da administração preparar as suas demonstrações financeiras. A administração pode seleccionar o formato de apresentação apropriado, segundo as condições próprias da empresa.

Os itens que são mais frequentemente divulgados foram incluídos nestes modelos, mas poderá acontecer que outros itens, para além dos incluídos nas demonstrações financeiras e não cobertos, devam ser incluídos.

Referência				
	EXEMPLO, LDA **DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS** **EM 31 DE DEZEMBRO DE 200C**			
				Unidade: MOP
		Notas	200C MOP	200B MOP
Para. 1.21(1)	**Réditos**	3	x	x
Para. 1.25	Custo de vendas		(x)	(x)
Para. 1.22	**Lucro bruto**		x	x
Para. 1.25	Outros proveitos operacionais	4	x	x
Para. 1.25	Gastos com o pessoal	5	(x)	(x)
Para. 1.25	Gastos de depreciação e amortização	8, 9	(x)	(x)
Para. 1.25	Outros gastos operacionais		(x)	(x)
Para. 1.22	**Lucro operacional**		x	x
Para. 1.21(2)	Gastos financeiros	6	(x)	(x)
Para. 1.22	Rendimento de investimento		x	x
Para. 1.22	Outros rendimentos	4	x	x
Para. 1.22	**Resultado antes de impostos**		x	x
Para. 1.21(3)	Imposto sobre rendimentos	7	(x)	(x)
Para. 1.21(4)	**Resultado do período**		x	x

Referência				
	EXEMPLO, LDA **BALANÇO** **EM 31 DEZEMBRO DE 200C**			
				Unidade: MOP
		Notas	200C MOP	200B MOP
	ACTIVOS			
Para. 1.14	**Activos não correntes**			
Para. 1.18 (1)	Activos fixos tangíveis	8	x	x
Para. 1.18 (2)	Activos intangíveis	9	x	x
Para. 1.18 (3)	Investimentos de longo prazo	10	x	x
			x	x
Para. 1.14	**Activos correntes**			
Para. 1.18 (4)	Inventários	11	x	x
Para. 1.18 (5)	Dívidas a receber comerciais e outras		x	x
Para. 1.18 (3)	Pré-pagamentos	10	x	x
Para. 1.18 (6)	Caixa e equivalentes de caixa		x	x
			x	x
	Total dos activos		x	x
	CAPITAIS PRÓPRIOS E PASSIVOS			
Para. 1.18 (11,12)	**Capital próprio e reservas**			
Para. 1.18 (11)	Capital	12	x	x
Para. 1.19	Reservas legais	13	x	x
Para. 1.19	Outras reservas	13	x	x
Para. 1.19	Resultados acumulados transitados	13	x	x
	Total dos capitais próprios		x	x

Referência				
	EXEMPLO, LDA **BALANÇO** **EM 31 DEZEMBRO DE 200C (CONTINUAÇÃO)**			
		Notas	200C MOP	200B MOP
	PASSIVOS			
Para. 1.14	**Passivos não correntes**			
Para. 1.19	Empréstimos bancários	14	x	x
Para. 1.19	Obrigações de locações financeiras	15	x	x
			x	x
Para. 1.14	**Passivos correntes**			
Para. 1.18 (7)	Dívidas a pagar comerciais e outras		x	x
Para. 1.19	Dívidas a accionistas e a partes relacionadas	19	x	x
Para. 1.18 (9)	Provisões para garantias	16	x	x
Para. 1.18 (8)	Imposto sobre o rendimento		x	x
Para. 1.19	Empréstimos de curto prazo (a menos de 1 ano)	14	x	x
Para. 1.19	Obrigações de locações financeiras	15	x	x
Para. 1.19	Descobertos bancários	14	x	x
			x	x
	Total dos passivos		x	x
	Total dos Capitais próprios e passivo		x	x
	Aprovado pelo Conselho de Administração (Data)			
	_____		_____	

Referência	
Para. 1.12 (1,2) Para. 1.1 (3) Para. 1.28	**EXEMPLO, LDA** **NOTAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS** **DO EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 200C**
	1. Informação sobre a companhia
Para. 1.30 (1,2) Para. 15.3	A companhia foi registada em Macau como uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, no dia x, do mês y de 199X. A sua sociedade mãe é a companhia XXX, Lda, registada na República Popular da China. A companhia tem a sua sede na Avenida da Praia Grande No xxx, tendo como objecto principal a manufactura e retalho de produtos manufacturados e brinquedos e também a prestação de serviços de consultadoria em gestão.
Para. 1.27 (1) Para. 1.29.	**2. Principais políticas contabilísticas**
	As principais políticas contabilísticas utilizadas na elaboração das demonstrações financeiras são as seguintes:
	(a) Regime de preparação Estas demonstrações financeiras foram elaboradas com base no custo histórico e estão em conformidade com as Normas Sucintas de Relato Financeiro publicadas pelo Aviso n.º 2/2024/CPC.
Para. 9.11 (1)	**(b) Reconhecimento de réditos** A companhia reconhece os réditos na demonstração de resultados, quando seja provável um influxo de benefícios económicos futuros e o rédito possa ser mensurado com fiabilidade, nos seguintes termos:
	O rédito proveniente da venda de bens é reconhecido quando os riscos e benefícios da propriedade desses bens são transferidos, isto é, quando os bens são entregues aos clientes e é feita a transmissão da propriedade.
	Os réditos de juros são reconhecidos numa base de proporcionalidade de tempo, atendendo ao capital em dívida e à taxa de juro efectiva.
	Os réditos de serviços são reconhecidos quando os serviços são prestados.

Referência	
	O rédito relativo a dividendos é reconhecido quando for estabelecido o direito do accionista de receber pagamento. As rendas são reconhecidas de acordo com o método da linha recta durante o período da locação.
Para. 7.13 (1)	**(b) Reconhecimento de réditos (continuação)** Os subsídios do governo são preliminarmente reconhecidos como rendimentos diferidos quando existe uma garantia razoável de que a companhia cumprirá as condições a eles associadas e de que estes virão a ser recebidos. Os subsídios do governo devem ser sistematicamente reconhecidos como rendimento para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem. Os subsídios relacionados com activos são sistematicamente reconhecidos como rendimentos durante a vida útil desses activos.
Para. 11.10 (1)	**(c) Custos de empréstimos obtidos** Os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos na demonstração de resultados com base no princípio do acréscimo, no período em que foram incorridos. Os custos de empréstimos directamente ligados à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica, são capitalizados como parte do custo desse activo, até que este esteja concluído.
Para. 13.8 (1)	**(d) Transposição de moedas estrangeiras** As transacções em moeda estrangeira são transpostas utilizando a taxa de câmbio do dia da transacção. Activos e passivos denominados em moeda estrangeira são transpostos utilizando a taxa de câmbio da data do balanço. Os ganhos e perdas resultantes das diferenças de câmbio são contabilizados na demonstração de resultados do exercício.
	(e) Imposto sobre o rendimento O imposto sobre o rendimento representa o gasto corrente relativo a esse imposto. O imposto sobre o rendimento a pagar representa a quantia que se espera que seja paga às autoridades fiscais, calculada de acordo com as taxas fiscais em vigor à data do balanço. Os impostos diferidos sobre o rendimento não são considerados.
Para. 3.23 (1,2,3)	**(f) Activos fixos tangíveis** Os activos fixos tangíveis são escriturados pelo seu custo, deduzido

Referência	
	das depreciações acumuladas. Os activos fixos tangíveis são depreciados pelo método da linha recta durante a sua vida útil estimada. As principais taxas de depreciação utilizadas são as seguintes: Propriedade xx% Mobiliário e equipamento xx% Computadores xx% Veículos xx% Outros activos xx% Dispêndios essenciais necessários para manter os activos em condições normais de funcionamento são reconhecidos na demonstração de resultados como custos. Os custos de renovação e melhoria desses activos são capitalizados e depreciados durante a sua vida útil estimada. Os ganhos e perdas resultantes da alienação destes activos, são determinados pela diferença entre os proveitos obtidos e a quantia escriturada do activo, e são reconhecidos na demonstração de resultados.
Para. 5.28 (2)	**(g) Activos intangíveis** Activos intangíveis estão escriturados pelo seu custo menos a amortização acumulada, e são amortizados pelo método da linha recta durante a sua vida útil estimada. **(h) Investimentos em títulos de crédito** Os investimentos a curto prazo são escriturados pelo mais baixo dos valores, o do seu custo ou do valor realizável líquido. Os investimentos de longo prazo são escriturados pelo seu custo, deduzido das provisões para perdas de imparidade. **(i) Locações** Locações financeiras são as que transferem substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo para a companhia. No início do contrato de locação, os bens locados devem ser reconhecidos como activos no balanço por valores iguais ao justo valor do bem locado, ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação financeira. Os pagamentos a efectuar são repartidos em amortizações de capital e gastos financeiros. Depois de subtrair os gastos financeiros, os valores de

Referência	
	locação são contabilizados como passivos de curto e longo prazo. Os gastos financeiros são reconhecidos como custos na demonstração de resultados durante a duração do contrato de locação. Os activos locados são depreciados durante o mais reduzido dos períodos, o da sua vida útil estimada ou o da duração da locação. Locações operacionais são aquelas em que os riscos e vantagens inerentes à propriedade do bem permanecem substancialmente com o locador. Nas locações operacionais, os pagamentos da locação são reconhecidos como um gasto na demonstração de resultados, com base no método da linha recta e durante o prazo da locação, após se deduzir o bónus pago ao locador.
Para. 6.10 (1)	**(j) Inventários** Os inventários devem ser escriturados pelo custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois o valor mais baixo. O custo dos inventários é determinado utilizando o método FIFO (“primeiro entrado, primeiro saído”) e compreendendo todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição actuais. O valor realizável líquido corresponde ao preço estimado de venda em condições normais de negócio, deduzido dos custos estimados de acabamento e necessários para efectuar a venda. **(k) Dívidas comerciais a receber** São criadas provisões quando as dívidas comerciais a receber se tornam de cobrança duvidosa. As dívidas comerciais a receber são escrituradas no balanço, deduzidas da provisão para débitos de cobrança duvidosa. **(l) Provisões** As provisões são reconhecidas quando a companhia tem uma obrigação presente, legal ou construtiva, como resultado de um acontecimento passado, sendo provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para liquidar a obrigação e que uma estimativa fiável possa ser feita do valor dessa obrigação. Quando se espera que parte ou a totalidade do dispêndio requerido para liquidar a obrigação seja reembolsável por uma outra parte, tal como uma cobertura por apólice de seguro, o reembolso é tratado como um activo separado e reconhecido quando, e somente

Referência	

quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido para liquidar a obrigação.

(m) Passivos contingentes

Passivo contingente corresponde a uma possível obrigação, que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não ocorrência, de um ou mais acontecimentos futuros e incertos, não completamente sob controlo da entidade. Um passivo contingente pode também ser uma obrigação presente resultante de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque não é provável que um exfluxo de recursos, incorporando benefícios económicos, venha a ser necessário para liquidar a obrigação, ou que o valor da obrigação não possa ser mensurado com suficiente fiabilidade.

Os passivos contingentes não são reconhecidos, mas são divulgados nas notas explicativas das demonstrações financeiras. Um passivo contingente só é reconhecido quando exista uma alteração na probabilidade de vir a acontecer um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos.

Para. 9.11 (2)

3. Rédito

A companhia está envolvida principalmente na manufactura e comércio por grosso de têxteis, manufactura, comércio por grosso e retalho de brinquedos electrónicos, assim como na prestação de serviços de consultadoria de gestão. O rédito do exercício corrente foi o seguinte:

	200C MOP	200B MOP
Rédito		
Venda de bens	x	x
Prestações de serviços	x	x
	x	x

Para. 1.24
Para. 9.11 (2)
Para. 13.8 (2)

4. Outros rendimentos operacionais e outros rendimentos

	200C MOP	200B MOP
Outros rendimentos operacionais		
Rendas	x	x
Juros de empréstimos concedidos	x	x

Referência			
	Subsídios do governo	x	x
		x	x
	Outros rendimentos		
	Ganhos resultantes da alienação de activos	x	x
	Ganhos em diferenças cambiais	x	x
		x	x

Para. 7.13 (2)

Em 200C, a companhia obteve um subsídio para investigação e desenvolvimento concedido pelo governo da Região Administrativa Especial de Macau. Este subsídio é um apoio financeiro para todas as empresas que preencham as condições requeridas, e serve de incentivo às empresas de Macau para o desenvolvimento de novas tecnologias.

Para. 1.24

5. Gastos com o pessoal

	200C MOP	200B MOP
Salários	x	x
Bónus	x	x
Contribuíções para a Segurança Social e outros gastos com o pessoal	x	x
	x	x

Para. 1.30 (3)

À data do balanço, o número total de empregados é xx (ano 200B: xx)

Para. 1.24

6. Gastos Financeiros

	200C MOP	200B MOP
Juros de empréstimos bancários	x	x
Juros de descobertos bancários	x	x
Juros de locações financeiras	x	x
	x	x

Para. 12.8

7. Imposto sobre o rendimento

Foi constituída uma provisão para efeito do Imposto Complementar de Rendimentos com base no rendimento colectável estimado do exercício e correspondente taxa de imposto aplicável (exercício de 200B: de acordo com a taxa de imposto aplicável).

O imposto sobre o rendimento foi contabilizado na demonstração de resultados nos seguintes termos:

	200C	200B

Referência			
		MOP	MOP
	Imposto sobre o rendimento		
	Provisão para o ano corrente	x	x
	Excesso/ Défice de provisão nos anos anteriores	x	x
		x	x

Ou (estimou-se que não haverá rendimento colectável no corrente ano. Em consequência, não foi constituída provisão para efeito do Imposto Complementar de Rendimentos (Ano de 200B: Nulo)

Para. 3.23 (4,5)

8. Activos fixos tangíveis

	Propriedade	Mobiliário e equipamento	Computadores	Veículos	Outros Activos	Total
	MOP	MOP	MOP	MOP	MOP	MOP
Custos						
Balanço inicial	x	x	x	x	x	x
Adicionamentos	x	x	x	x	x	x
Alienações	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
Balanço final	x	x	x	x	x	x
Depreciação acumulada						
Balanço inicial	x	x	x	x	x	x
Depreciação do período	x	x	x	x	x	x
Anulações	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
Balanço final	x	x	x	x	x	x
Quantia ilíquida escriturada						
Em 31/12/200C	x	x	x	x	x	x
Em 31/12/200B	x	x	x	x	x	x

Para. 4.11 (1)

(i) A quantia ilíquida escriturada do equipamento objecto de locação financeira no ano de 200C é de MOP xxx (Ano de 200B: MOPxxx).

Para. 3.24

(ii) Propriedades, com uma quantia escriturada de MOP xxx, foram dadas como garantia de empréstimos e descobertos bancários (Ano de 200B: MOPxxx).

Para. 5.28 (3,5)

9. Activos intangíveis

	Marcas	Software para Computadores	Total
	MOP	MOP	MOP
Custos			
Saldo inicial	x	x	x
Adicionamentos	x	x	x

Referência				
	Saldo final	x	x	x
	Depreciação acumulada			
	Saldo inicial	x	x	x
	Depreciação do período	x	x	x
	Saldo final	x	x	x
	Quantia ilíquida escriturada			
	Em 31/12/200C	x	x	x
	Em 31/12/200B	x	x	x

Para. 5.28 (1)

As marcas e o software para computadores são amortizados pelo método da linha recta durante a sua vida útil, estimada em X anos e X anos, respectivamente.

Para. 1.27 (3)

10. Investimentos

	200C MOP	200B MOP
Acções, a custo de aquisição		
Cotadas em bolsa	x	x
Não cotadas em bolsa	x	x
Total	x	x
Com liquidez mas a deter por menos de 1 ano	x	x
A deter por mais de 1 ano	x	x
Total	x	x

Para. 6.10 (2)

11. Inventários

	200C MOP	200B MOP
Bens	x	x
Produtos acabados	x	x
Trabalhos em curso	x	x
Matérias-primas	x	x
	x	x

Para. 6.10 (3)

Os custos de inventários reconhecidos como gastos totalizaram MOP xxx (ano de 200B: MOP xxx).

Para. 1.20 (1)

12. Capital

Referência	

	200C MOP	200B MOP
Capital emitido e realizado	x	x

Para. 1.20 (2)
Para. 1.26 (2,3)

13. Reservas e Resultados Transitados Acumulados

A reserva legal é uma reserva societária, que resulta da aplicação de lucros após impostos e que não é distribuível. De acordo com o preceituado no Código Comercial de Macau, a companhia deve reter pelo menos 25% dos seus lucros após impostos e transferi-los para a reserva legal, até que esta atinja 50% do capital da companhia.

	Reserva legal MOP	Outras reservas MOP	Resultados transitados MOP	Total MOP
Saldo inicial em 01/01/200C	x	x	x	x
Resultados transferidos para a reserva legal	x	-	(x)	(x)
Dividendos	-	-	(x)	(x)
Resultado do exercício	-	-	x	x
Saldo final 31/12/200C	x	x	x	x

Para. 1.27 (3)

14. Empréstimos bancários

	200C MOP	200B MOP
Empréstimos bancários – sob garantia	x	x
Menos: Quantias com vencimento inferior a 1 ano	(x)	(x)
	x	x

A companhia assinou um acordo com o banco em xx/xx/200x, relativo a um empréstimo mediante garantia, com o valor de MOP xxx, a ser reembolsado em xx/xx/200x, com taxa de juro de 1.25% a acrescer à Hibor – taxa de oferta interbancária de Hong Kong. Propriedades da companhia servem de garantia a todos os empréstimos e descobertos bancários.

Para. 4.11 (2)

15. Obrigações com locações financeiras

Referência	

O total dos pagamentos mínimos futuros de locação financeira e o seu valor actualizado são os seguintes:

	200C MOP	200B MOP
Total de pagamentos mínimos de locações		
Inferiores a 1 ano	x	x
Superiores a 1 ano	x	x
	x	x
Valor actual dos pagamentos mínimos de locações		
Inferiores a 1 ano	x	x
Superiores a 1 ano	x	x
	x	x

16. Provisões

	200C MOP
Em 1/1/200C	x
Provisões constituídas no ano corrente	x
Utilização de provisões no ano corrente	x
Em 31/12/200C	x

A provisão corresponde ao valor esperado de compensações a efectuar, no ano seguinte, relativamente a bens vendidos, de acordo com estimativa da gerência da companhia, baseada na sua experiência passada.

Para. 8.18

17. Passivos contingentes

(i)

	200C MOP	200B MOP
Garantias prestadas por empréstimos e descobertos bancários a companhias relacionadas	x	x
Letras de câmbio descontadas	x	x
Garantias prestadas por empréstimos bancários e descobertos relativos projectos de empreendimentos conjuntos	x	x
	x	x

A gerência da companhia estima que as garantias prestadas relativamente às operações ordinárias do dia-a-dia, assim como outras garantias, não acarretam responsabilidades significativas.

Referência	
	(ii) A Administração tomou conhecimento que a companhia está a ser processada pela alegada violação de direitos de autor e marcas. De acordo com a opinião do assessor jurídico, é ainda prematuro avaliar a possibilidade de perder o processo. A Administração acredita, que mesmo que essas alegações tenham algum fundamento, não haverá consequências significativas para a situação financeira da companhia, pelo que não foi criada nenhuma provisão, reconhecida nas demonstrações financeiras, para este efeito.
Para. 4.12	**18. Contratos de locações operacionais** Em 31/12/200C, os pagamentos mínimos futuros relativos aos contratos não canceláveis de locação operacional, têm os seguintes prazos de liquidação:

	200C MOP	200B MOP
Inferior a 1 ano	x	x
Superior a 1 ano	x	x
	x	x

Para. 15.4
Para. 15.5

19. Transacções com partes relacionadas

	Notes	200C MOP	200B MOP
Vendas de bens a companhia relacionada	(i)	x	x
Despesas administrativas atribuídas à companhia associada YY	(ii)	x	x

(i) A venda de bens a partes relacionadas faz parte do processo normal do negócio, os preços praticados e demais condições não são inferiores aos que seriam recebidos ou estabelecidos, com terceiros não relacionados.

(ii) A companhia obtém serviços administrativos e de processamento de salários da Companhia YY, que é detida em partes iguais pelo Sr. D e pelo seu irmão. O Sr. D é também administrador e sócio importante da companhia.

A companhia pagou MOP xxx de remunerações aos seus

Referência	
	administradores e directores de nível superior. (ano 200B:MOP xxx) Os valores em dívida a accionistas e a partes relacionadas respeitam a dívida ao sócio Sr. Z, mas não foram dadas garantias, não vence juros e não está fixada data limite para o seu reembolso.
Para. 14.8	**20. Acontecimentos após a data do Balanço** (i) Em 12/01/200D, a companhia relacionada, XX Lda, pediu um empréstimo ao banco XX, de $10.000.000, a reembolsar no prazo de um ano. A companhia prestou uma garantia pelo referido empréstimo. (ii) Em 05/02/200X, a Companhia XX interpôs uma acção em tribunal contra a companhia, alegando que um novo produto (um brinquedo electrónico) violaria direitos de patente. A Companhia XXX exige uma compensação de $5.000.000. Não há ainda decisão judicial nesta fase do processo.
Para. 14.10	**21. Aprovação das demonstrações financeiras** As demonstrações financeiras foram aprovadas pelo Conselho de Administração em 28/02/200X.

Apresentação de Demonstrações Financeiras e Lista de Divulgações

A apresentação de demonstrações financeiras e a lista de divulgações estão redigidas em conformidade com a apresentação da informação financeira e divulgações requeridas de acordo com o estabelecido em cada uma das normas incluídas nas Normas Sucintas de Relato Financeiro, publicadas pelo Aviso n.º 2/2024/CPC.

A presente listagem destina-se a auxiliar os profissionais da área a avaliar se as demonstrações financeiras preenchem todos os requisitos de apresentação definidos nas Normas Sucintas de Relato Financeiro. Os requisitos para reconhecimento e mensuração estabelecidos nas Normas Sucintas de Relato Financeiro não são incluídos nesta lista.

De modo a permitir uma consulta mais fácil, e atendendo ao conteúdo do respectivo tema de apresentação e divulgação, a presente listagem está estruturada da seguinte forma: “Requisitos gerais para apresentação das demonstrações financeiras”, “Divulgação das políticas contabilísticas”, “Apresentação e divulgação de itens na demonstração de resultados”, “Apresentação e divulgação de itens no balanço”, e “Apresentação e divulgação de itens do capital próprio”.

Índice

Parte 1. Requisitos Gerais para Apresentação das Demonstrações Financeiras

I. Componentes das demonstrações financeiras
II. Cumprimento das Normas Sucintas de Relato Financeiro
III. Autorização das demonstrações financeiras
IV. Período de relato
V. Moeda de apresentação
VI. Consistência da apresentação
VII. Sumário
VIII. Compensações de valores
IX. Informação comparativa
X. Continuidade
XI. Não cumprimento das Normas
XII. Informação sobre a companhia
XIII. Alterações de estimativas contabilísticas
XIV. Rectificação de erros de períodos anteriores
XV. Outras divulgações

Parte 2. Divulgação das Políticas Contabilísticas

I. Bases de preparação
II. Políticas contabilísticas específicas
III. Alterações de políticas contabilísticas

Parte 3. Apresentação e Divulgação de Itens na Demonstração de Resultados

I. Requisitos gerais
II. Réditos
III. Gastos

Parte 4. Apresentação e Divulgação de Itens no Balanço

I. Requisitos gerais
II. Activos fixos tangíveis
III. Activos intangíveis
IV. Inventários
V. Contratos de construção
VI. Custos de empréstimos obtidos
VII. Impostos sobre o rendimento
VIII. Locações
IX. Subsídios e assistência do governo
X. Provisões
XI. Passivos contingentes e activos contingentes
XII. Acontecimentos posteriores à data do balanço
XIII. Divulgações de partes relacionadas

Parte 5. Apresentação e Divulgação de Itens do Capital Próprio

Parte 1. Requisitos Gerais para Apresentação das Demonstrações Financeiras

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
I. Componentes das Demonstrações Financeiras	
Para. 1.1	1. Um conjunto completo das demonstrações financeiras compreende: (1) Balanço; (2) Demonstração de Resultados; (3) Notas, contendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras explicações.
Para. 1.12	2. Cada componente das demonstrações financeiras deve ser claramente identificado *(pode ser distinguido de outra informação apresentada no mesmo documento).*
Para. 1.12	3. A informação seguinte deve ser mostrada com evidência, e repetida quando for necessária para uma compreensão adequada da informação apresentada: (1) O nome da entidade que relata ou outros meios de identificação; (2) A data do Balanço, ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras; (3) A moeda de apresentação e o nível de arredondamento utilizado na apresentação dos valores das demonstrações financeiras.
II. Cumprimento com as Normas Sucintas de Relato Financeiro	
Para. 1.2	1. As demonstrações financeiras devem apresentar de maneira apropriada a situação e desempenho financeiros de uma entidade (a aplicação das Normas de Relato Financeiro, com divulgações adicionais quando necessário, pressupõe um resultado em demonstrações financeiras com uma apresentação justa e correcta).
Para. 1.3	2. Uma entidade deve divulgar que as demonstrações financeiras foram elaboradas com observância das Normas de Relato Financeiro.
III. Autorização das demonstrações financeiras	
Para. 14.10	1. Uma entidade deve divulgar: (1) A data da autorização para emissão das demonstrações financeiras; (2) O sujeito dessa autorização; (3) Se os proprietários da entidade ou terceiros tiveram o

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
	poder de alterar as demonstrações financeiras depois da sua emissão.
IV. Período de relato	
Para. 1.13	1. As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando as demonstrações financeiras anuais forem apresentadas tendo por referência um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar a razão de utilizar um período mais longo ou curto.
V. Moeda de apresentação	
Para. 13.9	1. Quando a moeda de relato for diferente da moeda funcional, tal facto deve ser mencionado, conjuntamente com a razão para utilizar uma moeda de apresentação diferente. Quando houver uma alteração na moeda funcional, tal facto deve ser divulgado.
VI. Consistência na apresentação	
Para. 1.8	1. A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser mantida de um período para o seguinte, a menos que: (1) Seja aparente, a seguir a uma mudança significativa nas operações da entidade, ou de uma revisão das suas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação é mais apropriada; ou (2) As Normas Sucintas de Relato Financeiro requeiram uma alteração na apresentação.
VII. Sumário	
Para. 1.9	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.
VIII. Compensações	
Para. 1.10	1. Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados entre si, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma norma.
Para. 1.10	2. Ganhos e perdas (ex. ganhos e perdas em diferenças cambiais) provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente, se forem materiais.

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
IX. Informação comparativa	
Para. 1.11	1. A menos que uma norma o permita ou exija, a informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior, para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída na informação narrativa e descritiva, quando for relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.
Para. 2.8, 2.9, 2.13	2. Uma entidade deve reformular a informação comparativa do período anterior, quando houver alterações nas políticas contabilísticas ou rectificações de erros de períodos anteriores, excepto na medida em que for impraticável, quer determinar os efeitos específicos num período, ou o efeito cumulativo do erro.
X. Continuidade	
Para. 1.6	1. Quando a gerência, ao fazer a sua avaliação sobre a capacidade de a entidade prosseguir em continuidade, tenha incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas quanto à capacidade da entidade em prosseguir como uma entidade em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas *(nas notas)*. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas no pressuposto de continuidade da entidade, esse facto deve ser divulgado juntamente com as bases segundo as quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão pela qual a entidade não é considerada como estando em continuidade.
XI. Não conformidade com as Normas	
Para. 1.5	1. Na circunstância, extremamente rara, em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito duma norma seria tão enganosa que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, a entidade deve divulgar *(nas notas):* (1) Que a gerência concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição e desempenho financeiros; (2) Que foram cumpridas as Normas Sucintas de Relato Financeiro aplicáveis, com excepção do afastamento de um particular requisito, a fim de conseguir uma apresentação apropriada; (3) O título da norma da qual a entidade se afastou, a

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
	natureza desse afastamento, incluindo o tratamento que a norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso nessas circunstâncias que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, e o tratamento adoptado; e (4) O impacto financeiro do afastamento em cada item das demonstrações financeiras.
XII. Informação sobre a companhia	
Para. 1.30	1. Uma entidade deve divulgar (*nas notas*) o seguinte, se não for divulgado noutro lugar, em informação publicada com as demonstrações financeiras: (1) O domicílio e forma legal da entidade, e o país onde foi constituída; (2) A descrição da natureza das operações da entidade e das suas actividades principais; e (3) O número de empregados da entidade no fim do período ou a média do período.
XIII. Alterações em estimativas contabilísticas	
Para. 2.12	1. Uma entidade deve divulgar (*nas notas*) a natureza e o valor de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período contabilístico corrente, ou que se espera que produza efeitos em períodos futuros, excepto no que respeita à divulgação do efeito em períodos futuros, quando for impraticável estimar esse efeito. Contudo, a entidade deve divulgar tal facto.
XIV. Rectificações de erros de períodos anteriores	
Para. 2.14	1. Uma entidade deve divulgar (nas notas) o seguinte: (1) A natureza do erro de períodos anteriores; (2) Para cada período anterior apresentado, na medida possível, o quantitativo da correcção para cada linha de item afectada nas demonstrações financeiras.
XV. Outras divulgações	
Para. 1.27 (2), (3)	1. As notas devem: (1) Divulgar a informação requerida pelas Normas Sucintas de Relato Financeiro, que não seja apresentada na face

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
	das demonstrações financeiras; e (2) Proporcionar informação adicional que seja relevante para a compreensão das demonstrações financeiras.
Para. 1.28	2. As notas devem ser apresentadas de uma maneira sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração de resultados deve ter uma referência cruzada com qualquer informação relacionada constante das notas.

Parte 2. Divulgação das políticas contabilísticas

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
I. Bases de preparação	
Para. 1.27 (1)	1. As notas devem apresentar informação sobre as bases de preparação das demonstrações financeiras e políticas contabilísticas específicas utilizadas em negócios e acontecimentos significativos.
Para. 1.29	2. O sumário das políticas contabilísticas significativas, nas notas, deve divulgar: (1) Se as demonstrações financeiras foram preparadas em conformidade com as Notas de Relato Financeiro; (2) A base de mensuração utilizada na preparação das demonstrações financeiras; e (3) As restantes políticas contabilísticas utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.
II. Políticas contabilísticas específicas	
	Uma entidade deve divulgar nas notas:
Para. 9.11 (1)	1. As políticas contabilísticas adoptadas para reconhecimento do **rédito** (incluindo a venda de bens, a prestação de serviços, juros, royalties, dividendos, etc.), incluindo os métodos adoptados para determinar o grau de conclusão de transacções envolvendo a prestação de serviços;
Para. 10.17 (2), (3)	2. Os métodos utilizados para determinar o rédito do **contrato** reconhecido no período; e os métodos utilizados para determinar o grau de conclusão dos contratos em curso;
Para. 7.13 (1)	3. A política contabilística adoptada para os **subsídios do governo**, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
Para. 3.23 (1), (2), (3)	4. As políticas contabilísticas adoptadas para os itens de activos fixos tangíveis e, para cada uma das suas classes de activos fixos tangíveis: (1) As bases de mensuração utilizadas para determinar a quantia escriturada ilíquida; (2) Os métodos de depreciação utilizados; (3) As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas.
Para. 5.28 (1), (2)	5. As políticas contabilísticas adoptadas para os activos intangíveis e, para cada classe de activos intangíveis: (1) Se as vidas úteis são indeterminadas ou finitas, e, quando finitas, as vidas úteis ou taxas de amortização utilizadas; (2) Os métodos de amortização utilizados para os activos

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
	intangíveis com vidas úteis finitas.
Para. 6.10 (1)	6. As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio adoptada;
Para. 11.10 (1) Para. 13.8 (1)	7. As políticas contabilísticas adoptadas relativamente aos custos de empréstimos obtidos;
	8. As políticas contabilísticas adoptadas relativamente às transacções em moeda estrangeira;
Para.s 1.27 (1), 1.29 (3)	9. As políticas contabilísticas específicas usadas em negócios e acontecimentos significativos, que não sejam especificamente requeridas pelas Normas Sucintas de Relato Financeiro, mas sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras, como, por exemplo: (1) Imposto sobre o rendimento; (2) Locações; (3) Investimentos financeiros; (4) Provisões
III. Alterações nas Políticas contabilísticas	
Para. 2.7	1. Uma entidade deve divulgar, quando aplicável, que a alteração de políticas contabilísticas é feita de acordo com as suas disposições transitórias;
Para. 2.10	2. Quando uma alteração numa política contabilística tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, o efeito deverá ser reflectido nesse mesmo período, excepto se for impraticável determinar o montante do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, devendo a entidade divulgar: (1) A natureza da alteração na política contabilística; (2) As razões porque a aplicação da nova política contabilística proporcionam uma informação mais fiável e relevante; (3) Para o período corrente e para cada período apresentado, até ao ponto em que seja praticável, o montante do ajustamento para cada linha da demonstração financeira afectada; e (4) O valor do ajustamento relativo a períodos anteriores (na medida do que for praticável).

Parte 3. Apresentação e Divulgação de Itens na Face da Demonstração de Resultados

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
I. Requisitos gerais	
Para. 1.21	1. A face da demonstração de resultados deve apropriadamente incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes: (1) Réditos; (2) Custos financeiros; (3) Gastos de impostos; (4) Resultado líquido do período.
Para. 1.22	2. Linhas adicionais de itens, títulos e subtotais deverão ser apresentados na face da demonstração de resultados, quando tal apresentação seja relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade.
Para. 1.23	3. Todos os itens de rendimentos e gastos reconhecidos num período devem ser incluídos na determinação do resultado líquido do período, a menos que de outra forma seja exigido por uma norma.
Para. 1.10	4. Os activos e passivos e os rendimentos e gastos não devem ser compensados entre si, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma norma.
Para. 1.24	5. Quando os itens de rendimentos e de gastos sejam materiais, a sua natureza e valor devem ser divulgados separadamente.
Para. 1.10	6. Os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes (como, por exemplo, ganhos e perdas por diferenças cambiais) são relatados numa base líquida. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente, se forem materiais.
II. Rédito	
Para. 9.11 (2)	1. Uma entidade deve divulgar (*quer na face da demonstração de resultados ou nas notas*) o valor de cada categoria significante de rédito reconhecido durante o período, incluindo o rédito proveniente de: (1) Venda de bens; (2) Prestação de serviços; (3) Juros; (4) Royalties; (5) Dividendos;
Para. 9.11 (3)	2. Uma entidade deve divulgar *(nas notas)* o valor do rédito proveniente de trocas de bens e serviços, incluídos em cada categoria significativa de rédito.

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
Para. 10.17 (1)	3. Uma entidade deve divulgar (*ou na face da demonstração de resultados ou nas notas)*, o valor do rédito do contrato reconhecido como rédito do período.
Para. 7.6	4. Os subsídios relacionados com proveitos são apresentados na demonstração de resultados em qualquer dos seguintes métodos: (1) Como um crédito separado na demonstração de resultados; (2) Sob um título geral, tal como «Outros Proveitos»; (3) Deduzidos, ao reportar a despesa relacionada.
Para. 3.21, Para. 3.22	5. Os ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento de um item de activo fixo tangível devem ser apresentados pela diferença entre os proveitos líquidos, se os houver, e a quantia escriturada do item. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.
Para. 5.27	6. Os ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento de um item de activo intangível devem ser apresentados pela diferença entre os proveitos líquidos, se os houver, e a quantia escriturada do item. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.
III. Gastos	
Para. 1.25	1. Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos, usando uma classificação baseada na natureza dos gastos (por exemplo, uma entidade deve apresentar: gastos com o pessoal, gastos de depreciação e amortização, gastos financeiros, gasto com o imposto sobre o rendimento, outros gastos operacionais, etc; estes itens deverão ser apresentados na demonstração de resultados, de acordo com as peças contabilísticas constantes do Anexo III ao Aviso n.º 2/2024/CPC.
Para. 6.10 (3), (4). (5)	2. A entidade deve divulgar, em relação aos inventários (quer na face da demonstração de resultados, quer nas notas), o seguinte: (1) O valor dos inventários reconhecidos como um gasto durante o período (custo de vendas); (2) O valor dos inventários ou de redução de valor dos inventários, reconhecido como gastos no período; (3) O valor de qualquer reversão ou de qualquer redução do valor dos inventários durante o período.
Para. 7.7	3. Um subsídio do governo que se torne reembolsável, na medida em que o reembolso exceda qualquer crédito diferido, ou quando esse crédito diferido não existir, deve ser reconhecido

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
	imediatamente como um gasto.
Para. 8.8	4. Na demonstração de resultados, o gasto relativo a uma provisão pode ser apresentado líquido, com a dedução do valor reconhecido para um reembolso.
Para. 12.8	5. Os maiores componentes de gastos (rédito) em impostos devem ser divulgados separadamente.
Para. 13.8 (2)	6. Uma entidade deve divulgar o valor das diferenças de câmbio reconhecidas como proveitos ou custos (*quer na face das demonstrações de resultados, quer nas notas).*
Para. 15.4	7. Uma entidade deve divulgar a remuneração total do principal pessoal da gerência e administração *(nas notas)*.

Parte 4. Apresentação e Divulgação de Itens do Balanço

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
I. Requisitos gerais	
Para. 1.14	1. Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja fiável e mais relevante.
Para. 1.14	2. Quando se aplica essa excepção, todos os activos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem de liquidez.
Para. 1.15	3. Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, por cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera que sejam recuperadas ou liquidadas num período até doze meses após a data do balanço, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera que seja recuperada ou liquidada após mais de doze meses.
Para. 1.18	4. A face do balanço deve apropriadamente incluir linhas de itens que apresentem os seguintes valores: (1) Activos fixos tangíveis; (2) Activos intangíveis; (3) Investimentos financeiros; (4) Inventários; (5) Dívidas a receber comerciais e outras; (6) Caixa e equivalentes de caixa; (7) Dívidas a pagar comerciais e outras; (8) Passivos por impostos; (9) Provisões; (10) Passivos não correntes; (11) Capital social emitido; e (12) Reservas.
Para. 1.19	5. Linhas de itens adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados na face do balanço, quando tal apresentação for relevante para a compreensão da situação financeira da entidade.
Para. 1.10	6. Os activos e passivos e os rendimentos e gastos não devem ser compensados entre si, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma norma.
II. Activos fixos tangíveis	
Para. 3.23 (4)	1. As demonstrações financeiras (quer na face do balanço, quer nas notas), devem divulgar, para cada uma das classes de

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
	activos fixos tangíveis, a quantia escriturada ilíquida e a depreciação acumulada no início e no fim do exercício.
Para. 3.23 (5)	2. Uma entidade deve apresentar (nas notas) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando: (1) Adições; (2) Alienações; (3) Depreciações; e (4) Outras alterações.
Para. 3.24	3. As demonstrações financeiras devem divulgar (nas notas) a existência e valores das restrições de titularidade de activos fixos tangíveis.
Para. 3.24	4. As demonstrações financeiras devem divulgar (nas notas) os activos fixos tangíveis dados como garantia de passivos.
III. Activos intangíveis	
Para. 5.28 (3)	1. Uma entidade deverá distinguir entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis, e divulgar (ou na face do balanço, ou nas notas), a quantia escriturada ilíquida e a amortização acumulada no início e no fim do período;
Para. 5.28 (5)	2. Uma entidade deverá apresentar a reconciliação da quantia escriturada, no início e no fim do período, para cada classe de activo intangível, evidenciando: (1) Adições; (2) Alienações; (3) Amortização do período; e (4) Outras alterações.
Para. 5.29 (1)	3. Uma entidade deve também divulgar (nas notas), para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões justificativas da avaliação da vida útil como indefinida. Ao apresentar tais razões, a entidade deverá descrever o factor ou factores que tiveram um papel significativo na determinação da vida útil do activo como sendo indefinida.
Para. 5.29 (2)	4. Uma entidade deve apresentar (*nas notas*), a descrição, a quantia escriturada e o período restante de amortização de cada um dos activos intangíveis individualizados que tenham materialidade nas demonstrações financeiras da entidade.
Para. 5.29 (3)	5. Uma entidade deve divulgar (nas notas), a existência e quantias escrituradas dos activos intangíveis em que haja restrições de titularidade de propriedade.
Para. 5.29 (3)	6. Uma entidade deve divulgar (nas notas) as quantias

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
	escrituradas de activos intangíveis dados como garantias de passivos.
IV. Inventários	
Para. 6.10 (2)	1. Uma entidade deve divulgar (quer na face do balanço, quer nas notas) a quantia escriturada dos inventários.
Para. 6.10 (2)	2. Uma entidade deve divulgar (nas notas) a quantia escriturada das classificações apropriadas para a entidade.
Para. 6.10 (6)	3. Uma entidade deve divulgar (nas notas) a quantia escriturada dos inventários dados como garantia de passivos.
V. Contratos de construção	
Para. 10.18	1. Uma entidade deve divulgar *(ou na face do balanço ou nas notas)*, para cada um dos contratos em curso na data de balanço, o seguinte: (1) O valor agregado dos custos incorridos e proveitos reconhecidos (deduzidos das perdas reconhecidas) até à data; (2) O valor dos adiantamentos recebidos; e (3) O valor das retenções.
Para. 10.20	2. Uma entidade deve apresentar (*ou na face do balanço, ou nas notas*): (1) O valor bruto devido por clientes, relativos ao trabalho contratual como um activo, e (2) O valor bruto devido a clientes, por trabalho contratual como um passivo;
VI. Custos de empréstimos obtidos	
Para. 11.10 (2), (3)	1. As demonstrações financeiras devem divulgar (nas notas): (1) O valor dos custos de empréstimos capitalizados durante o período; e (2) A taxa de capitalização utilizada para determinar o valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização.
VII. Impostos sobre o rendimento	
Para. 12.6	1. Os activos e passivos por impostos devem ser apresentados no balanço separados dos outros activos e passivos.
Para. 12.7	2. Uma entidade deverá fazer a compensação entre activos correntes por impostos e passivos correntes por impostos, quando, e só quando a empresa: (1) Tiver um direito legalmente constituído de fazer a

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
	compensação entre valores reconhecidos; e (2) Tencionar liquidar o valor numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.
VIII. Locações	
	Locações financeiras
Para. 4.11 (1)	1. locatários devem divulgar, para cada classe de activo em locação financeira, a quantia líquida escriturada na data de balanço; (*ou na face do balanço, ou nas notas*).
Para. 4.11 (2)	2. Os locatários devem divulgar (*quer na face do balanço ou nas notas*) o total dos pagamentos mínimos futuros da locação à data do balanço, e o seu valor actual, para cada um dos seguintes períodos: (1) Não mais de um ano; (2) Mais de um ano.
	Locações operacionais
Para. 4.12	3. Os locatários devem divulgar (nas notas) o total de pagamentos mínimos futuros respeitantes a locações operacionais não canceláveis, para cada um dos seguintes períodos: (1) Não mais de um ano; (2) Mais de um ano.
IX. Subsídios do governo e outros apoios do governo	
Para. 7.5	1. Os subsídios do governo relacionados com activos devem ser apresentados no balanço, de uma das seguintes formas: (1) Considerando o subsídio como um proveito diferido; ou (2) Deduzindo o valor do subsídio à quantia escriturada do activo.
Para. 7.13 (2), (3)	2. Devem ser divulgadas as seguintes matérias (*nas notas*): (1) A natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras; (2) A indicação de outros apoios do governo que tenham beneficiado directamente a empresa; e (3) O não preenchimento de condições e outros requisitos necessários para receber o apoio do governo, que tenham sido reconhecidos.
X. Provisões	
Para. 8.17	1. Para cada uma das classes de provisões, uma empresa deve divulgar (*nas notas*): (1) A quantia escriturada no início e no fim do período;

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
	(2) Provisões adicionais criadas no período; (3) Valores das provisões utilizadas no período; (4) Montantes não utilizados e revertidos durante o período; e (5) Uma breve descrição da natureza da obrigação e prazos esperados das resultantes saídas de fluxos de benefícios económicos.
Para. 8.7	2. Um reembolso, relacionado com uma provisão, que seja virtualmente certo, deve ser apresentado como um activo separado.
XI. Passivos contingentes e activos contingentes	
Para. 8.18	1. A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo como liquidação seja remota, uma entidade deverá divulgar (*nas notas*) uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço, e quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos em termos financeiros.
Para. 8.19	2. Quando um exfluxo de benefícios económicos seja provável, uma entidade deverá divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes existentes na data do balanço, e, quando praticável, uma estimativa dos efeitos esperados em termos financeiros.
XII. Acontecimentos após a data do balanço	
Para. 14.6	1. Uma entidade deve divulgar (nas notas) quaisquer dividendos propostos ou declarados, mas ainda a ser reconhecidos como dividendos distribuíveis aos detentores do seu capital, no período posterior ao do balanço, mas antes da data de autorização de emissão das demonstrações financeiras.
Para. 14.8	2. Se acontecimentos não ajustáveis posteriores à data do balanço, forem materiais, a não divulgação pode influenciar as decisões económicas dos utilizadores, baseadas nas demonstrações financeiras. Nessa conformidade, a entidade deve divulgar para cada categoria material de acontecimentos não ajustáveis posteriores à data do balanço, o seguinte: (1) A natureza do acontecimento; e (2) Uma estimativa dos seus efeitos em termos financeiros, ou uma declaração que uma tal estimativa não pode ser efectuada.
Para. 14.9	3. Se uma entidade receber informações posteriores à data do balanço, acerca de condições que existiam à data do balanço, deverá actualizar as divulgações relacionadas com essas

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
	condições, à luz da nova informação.
XIII. Divulgações de partes relacionadas	
Para. 15.3	1. As relações entre empresas mãe e subsidiárias devem ser divulgadas independentemente de ter havido ou não transacções entre essas partes relacionadas. A entidade deve divulgar o nome da sua empresa mãe.
Para. 15.5	2. Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar: (1) A natureza do relacionamento com a parte relacionada; (2) Informação sobre as transacções; (3) O valor das transacções; (4) O valor do saldo em aberto, e: [1] Os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros e a natureza da retribuição a ser proporcionada na liquidação; e [2] Pormenores de quaisquer garantias dadas ou recebidas; (5) Provisões para dívidas de cobrança duvidosa relacionadas com a quantia dos saldos pendentes; (6) Os gastos reconhecidos durante o período relativos a dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa devidas por partes relacionadas.
Para. 15.7	3. Itens de natureza similar podem ser divulgados de forma agregada, excepto quando uma divulgação desagregada seja necessária para uma compreensão dos efeitos das transacções das partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade.

Parte 5. Apresentação e Divulgação de Itens do Capital Próprio

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
Para. 1.20	1. Uma entidade deve divulgar, na face do balanço ou nas notas, o seguinte: (1) Para cada classe do capital: [1] O número de acções emitidas e inteiramente realizadas; [2] O número de acções emitidas mas não inteiramente realizadas [3] Os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital; [4] Acções da entidade detidas pela própria entidade ou pelas suas subsidiárias ou associadas; (2) Uma descrição da natureza e da finalidade de cada uma das reservas incluídas no capital próprio.
Para. 1.20	2. Uma entidade sem capital representado por acções (tal como uma parceria ou *trust*) deve divulgar informação equivalente à exigida acima, mostrando as alterações, durante o período, em cada categoria de capital próprio e os direitos, preferências e restrições ligados a cada categoria do capital próprio.
Para. 1.26	3. Uma entidade deve apresentar, nas notas, o seguinte: (1) Os valores de transacções com detentores do seu capital; (2) As distribuições a detentores do seu capital; (3) O saldo de resultados transitados no início do período e na data do balanço, e as alterações durante o período, (incluindo os efeitos de alterações nas políticas contabilísticas e as correcções de erros de exercícios anteriores); (4) Uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada classe de capital, no início e no fim de cada período, (divulgando separadamente cada alteração); (5) Uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada reserva, no início e no fim de cada período (divulgando separadamente cada alteração).
Para. 14.6	4. Uma entidade deve divulgar (*nas notas*) todos os dividendos propostos ou declarados mas ainda a reconhecer como dividendos distribuíveis aos detentores do capital no período posterior à data do balanço mas antes da autorização da emissão das demonstrações financeiras.
Para. 13.8 (3)	5. Uma entidade deve divulgar (nas notas) as diferenças de

Referência	Apresentação e requisitos da divulgação
	câmbio líquidas, classificadas numa componente separada de capital próprio, e a reconciliação dos valores dessas diferenças de câmbio, no início e no fim do período.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 2

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é prescrever os critérios para selecção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correcção de erros. A norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a comparabilidade dessas demonstrações financeiras ao longo do tempo e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

Definições

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

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

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

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

(1) Estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e

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

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

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

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

(1) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;

(2) a aplicação retrospectiva ou da rexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da gerência nesse período; ou

(3) a aplicação retrospectiva ou reexpressáo retrospectiva exige estimativas significativas de quantias e é impossível distinguir objectivamente a informação sobre essas estimativas que:

[1] proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(a) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas; e

[2] teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão de outra informação.

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

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

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

Selecção e Aplicação de Políticas Contabilísticas

3. As políticas contabilísticas são os princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas aplicadas por uma entidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras, ou seja, os princípios gerais seguidos pelas entidades na sua escrituração comercial ou os métodos contabilísticos gerais adoptados por essas empresas. Por exemplo, os métodos seguidos para reconhecimento do rédito, o reconhecimento, mensuração e método de cálculo das depreciações dos activos fixos; método utilizado na conversão de valores em moeda estrangeira, etc. Em concordância com o parágrafo 2.1 da norma, a gerência deve seleccionar as políticas contabilísticas a adoptar pela empresa, de modo a que as demonstrações financeiras se conformem com todos os requisitos estabelecidos nas "Normas Sucintas de Relato Financeiro". Quando uma norma ou uma Interpretação se apliquem especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou

condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da norma ou da interpretação.

4. Em concordância com o parágrafo 2.2 da norma, na ausência de uma norma ou de uma Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência deverá fazer o seu próprio juízo de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que proporcione informação que seja:
   (1) Relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes; e
   (2) Fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:
      [1] Representem fielmente a posição e o desempenho financeiro da entidade;
      [2] Reflictam a substância económica das transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a sua forma legal;
      [3] Sejam neutras, isto é, isentas de preconceitos;
      [4] Sejam prudentes;
      [5] Sejam completas em todos os aspectos materiais.

5. Em cumprimento do parágrafo 2.3 da norma, a gerência ao fazer o seu próprio juízo de valor, nos termos descritos no parágrafo 2.2, deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem descendente:
   (1) Os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
   (2) As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração de activos, passivos, situação líquida, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.

   Por exemplo, as Normas Sucintas de Relato Financeiro omitem normas e interpretações para investimentos de longo prazo em participações financeiras. A gerência deve considerar os factores acima expostos, e particularmente os princípios estabelecidos na Estrutura Conceptual, na selecção e aplicação de uma política contabilística. Os investimentos de longo prazo em participações financeiras devem ser apresentados pelo seu custo de aquisição, deduzidos de provisões para perdas de valor que se presumam não temporárias.

6. Em concordância com o parágrafo 2.4 da norma, uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma norma ou uma Interpretação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma norma ou uma Interpretação exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações de Políticas Contabilísticas

Instruções

7. Uma alteração de políticas contabilísticas consiste na acção de adoptar uma política contabilística diferente da original política adoptada pela entidade, para transacções, acontecimentos e condições semelhantes. Por exemplo, a entidade originalmente adoptou o FIFO ("primeiro entrado, primeiro saído") para mensuração de inventários, mas passa a adoptar, no ano corrente, o método do custo médio ponderado.

   De modo a assegurar a comparação da informação contabilística e proporcionar aos utentes das demonstrações financeiras uma avaliação apropriada sobre a posição e desempenho financeiros da entidade, quando se compararem as demonstrações financeiras de diferentes períodos, a entidade deve, em condições normais, adoptar políticas contabilísticas semelhantes e não deve, nem pode, alterar as suas políticas contabilísticas discricionariamente. De outro modo irá dificultar a comparação da informação contabilística, o que criará dificuldades na comparação do desempenho financeiro da entidade aos utentes das demonstrações financeiras. Em cumprimento do parágrafo 2.5 da norma, uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se essa alteração for exigida por uma norma ou interpretação, ou se resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação mais fiável e relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições na posição financeira ou desempenho financeiro da entidade.

8. Em cumprimento do parágrafo 2.6 da norma, não devem ser consideradas como alterações das políticas contabilísticas, as seguintes situações:

   (1) A aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos e condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente. Por exemplo, todos os equipamentos de uma empresa foram locados provisoriamente, quando necessário no passado, pelo que a empresa os considerou como locações operacionais. Contudo, a partir do exercício corrente, todos os equipamentos locados são tratados como locações financeiras. Como anteriormente, as locações de equipamentos foram consideradas locações operacionais, mas nas locações contratadas no ano corrente foram consideradas locações financeiras, e devido às locações operacionais terem uma natureza diferente das locações financeiras, esta alteração de método contabilístico não é considerada uma alteração na política contabilística.

   (2) A aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições, que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais. Por exemplo, uma companhia assina um novo contrato de construção, para a construção de três fábricas para uma outra empresa. A empresa faz o reconhecimento do rédito, utilizando o método da percentagem de acabamento. Como esta é a primeira transacção deste tipo ou de tipo semelhante para a empresa, o rédito reconhecido com base no método da percentagem de acabamento não é considerado como uma alteração nas políticas contabilísticas.

Aplicação de Alterações nas Políticas Contabilísticas

9. Em cumprimento do disposto no parágrafo 2.7 da norma, uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma norma ou de uma interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa norma ou interpretação. Uma alteração de política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente ou prospectivamente de acordo com a norma. De acordo com o parágrafo 2.8 da norma, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente, a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado, como se a nova política contabilística tivesse sido sempre aplicada, excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração. A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não possa aplicá-lo, depois de fazer um esforço razoável para o conseguir (por exemplo, determinar o efeito cumulativo de alterações nas políticas contabilísticas). Para além disso, segundo o Parágrafo 2.9, quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação de uma nova política contabilística a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

10. A aplicação retrospectiva é a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada, e os ajustamentos aos respectivos itens fossem feitos de modo semelhante. Nas aplicações retrospectivas, os efeitos cumulativos de alterações nas políticas contabilísticas devem ser determinados, e os ajustamentos devem ser feitos aos saldos de abertura dos resultados transitados do período mais antigo, assim como a todos os itens relacionados das demonstrações financeiras. A informação comparativa deve também ser apresentada de novo.

    Em geral, o efeito cumulativo pode ser determinado seguindo os seguintes passos:

    Passo 1: Reavaliar todas as transacções de períodos anteriores, outros acontecimentos e condições afectados usando a nova política contabilística;

    Passo 2: Determinar a diferença entre as duas políticas contabilísticas;

    Passo 3: Determinar o efeito cumulativo decorrente da alteração nas políticas contabilísticas.

    As aplicações retrospectivas requeridas por esta norma determinam que o efeito cumulativo resultante da alteração de políticas contabilísticas seja ajustado no saldo de abertura dos resultados acumulados e não nos resultados correntes. Um ponto precisa de ser clarificado: quando se adoptarem ajustamentos retrospectivos, os efeitos acumulados nos impostos sobre rendimentos não precisam de ser determinadas, devido a que a

Norma Sucinta de Relato Financeiro 12 – Imposto sobre o rendimento, determina que o valor do imposto a pagar diz respeito ao resultado tributável do exercício e que os efeitos cumulativos no imposto sobre o rendimento são reflectidos no resultado tributável do período. Assim, os efeitos cumulativos no imposto sobre o rendimento não precisam de ser determinados.

11. Aplicações prospectivas: quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política retrospectivamente, devido a não poder determinar os efeitos cumulativos da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade aplicará a nova política prospectivamente, desde o início do período mais antigo que seja praticável. As aplicações prospectivas são as que aplicam a nova política a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada. Quando for impraticável determinar os efeitos cumulativos, no início do período corrente, em consequência da aplicação da nova política a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contabilística prospectivamente a partir da data mais antiga possível. Consequentemente, é assim dispensada a parte de ajustamentos cumulativos a activos, passivos e situação líquida anteriores à data da alteração para a nova política. Alterações a uma política contabilística são permitidas mesmo que não seja praticável aplicar essa política prospectivamente para um qualquer período. Por exemplo, uma entidade tinha adoptado originalmente o FIFO ("primeiro entrado, primeiro saído"), como base para valorizar os seus inventários, mas mais tarde muda para o método do custo médio ponderado. Supondo que esta alteração de política contabilística produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2006, que é a data mais antiga possível e praticável para a aplicação prospectiva. O valor do inventário era, em 1 de Janeiro de 2006, de $890.000. A adopção do método do custo ponderado para valorização de inventários somente é aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2006, sendo assim desnecessário determinar o valor dos inventários pelo método do custo médio ponderado, anteriormente a 1 de Janeiro de 2006, assim como o efeito nos resultados acumulados.

Divulgações

12. Em cumprimento do estabelecido no parágrafo 2.10 da norma, quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em período anterior, possa ter tais efeitos nesse período mas for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros; uma entidade deve divulgar:
    (1) A natureza da alteração na política contabilística;
    (2) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação mais fiável e mais relevante;
    (3) Para o período corrente e cada período anterior apresentado, na medida do praticável, a quantia do ajustamento para cada linha de item afectada da demonstração financeira; e

(4) A quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável.

【Exemplo 1】 – Li Tian Lda. Alterou, em 2006, a sua política contabilística relativa a custos de empréstimos obtidos. Estes custos de empréstimos estão directamente ligados à construção de uma central hidroeléctrica, que está neste momento em construção e que será utilizada pela própria LiTian Lda quando estiver terminada a construção. Em períodos anteriores, a LiTien Lda capitalizou estes custos. Contudo, decidiu a partir de agora considerar esses custos como gastos em vez de os capitalizar, pois a gerência acredita que a nova política contabilística é preferível, pois conduzirá a um mais transparente tratamento contabilístico dos gastos financeiros, mais coerente com a prática da indústria local e assim fazendo com que as demonstrações financeiras da LiTian Lda sejam mais comparáveis.

Em 2005, a Li Tian Lda capitalizou $260.000 de custos de empréstimos e $ 520.000 em períodos anteriores. Nos exercícios anteriores todos os custos relativos à construção da central hidroeléctrica foram capitalizados.

Em 2006, os registos contabilísticos da Li Tian Lda, mostram que os lucros antes de juros e impostos eram de $3.000.000, com as despesas financeiras totalizando 300.000 (apenas relativos a 2006) e o imposto sobre o rendimento $810.000.

Como a central hidroeléctrica ainda não entrou em funcionamento, a Li Tian Lda não considera nenhum custo de depreciação.

A Li Tian Lda divulga os seus resultados para 2005 de acordo com o seguinte:

Lucros antes de juros e impostos	1.800.000
Gastos financeiros	----------
Lucros antes de impostos	1.800.000
Imposto sobre o rendimento	(540.000)
Resultados do exercício	1.260.000

Em 2005, o saldo de abertura de resultados acumulados era de $2.000.000 e o de fecho de $3.260.000.

A taxa de imposto sobre o rendimento para 2006, 2005 e anos anteriores era de 30%.

(1) Determinação do efeito cumulativo da alteração no tratamento dos custos de empréstimos

Anos	Gastos	Capitalização	Diferença
Anteriores a 2005	520.000	--	520.000
2005	260.000	--	260.000
2006	300.000	--	300.000

Se a Li Tian Lda, tivesse tratado os custos destes empréstimos como gastos, os seus lucros teriam decrescido em $780.000. Este valor corresponde ao efeito cumulativo da mudança de capitalização para gastos das despesas financeiras.

(2) Apresentação da demonstração de resultados

LI TIAN LDA
EXTRACTO DA CONTA DE RESULTADOS
ANO DE 2006

	2006	2005 Reformulada
Lucros antes de juros e impostos	3.000.000	1.800.000
Juros	(300.000)	(260.000)
	2.700.000	1.540.000
Impostos sobre o rendimento	(810.000)	(540.000)
Resultado do exercício	1.890.000	1.000.000

*A informação comparativa de 2005 do balanço deve ser reformulada.

(3) Divulgação nas notas às Demonstrações financeiras

EXTRACTO DAS NOTAS

	2006	2005 Reformulada
Saldo de abertura de resultados acumulados como anteriormente relatado	3.260.000	2.000.000
Alteração da política contabilística de capitalização de juros (1)	[1](780.000)	(520.000)
Saldo de abertura do resultado acumulado depois de reformulado	2.480.000	1.480.000
Resultado do exercício	1.890.000	1.000.000
Saldo de fecho de resultados acumulados	4.370.000	2.480.000

Nota

Nota 1: $520.000+$260.000

Em 2006, Li Tian Lda, alterou a sua política contabilística para os custos de empréstimos em relação à construção em curso da central hidroeléctrica, que tenciona construir para utilização própria. Em períodos contabilísticos anteriores, a Li Tian Lda capitalizou esses custos. Presentemente, a Li Tian Lda, considera esses custos como gastos quando eles ocorrem. A gerência acredita que esta alteração de política originará uma mais fiável e mais relevante informação, porque conduzirá a um mais transparente tratamento contabilístico dos gastos financeiros, que é coerente com a prática seguida pela indústria local, tornando as demonstrações financeiras mais comparáveis. Esta alteração de política contabilística é aplicada retrospectivamente, tendo a

informação de 2005 sido reformulada de acordo com o seguinte: o saldo de abertura de resultados transitados de 2005 foi reduzido em $520.000, sendo este número relativo ao ajustamento para todos os períodos anteriores a 2005.

Efeitos em 2005	
Juros (acréscimo)	(260.000)
Decréscimo em imposto sobre o rendimento	----------
Lucro Líquido (decréscimo)	(260.000)
Efeitos em cada período anterior a 2005	
Resultados (decréscimo)	(520.000)
Período dos activos em construção e resultados acumulados em 31 de Dezembro de 2005 (decréscimo)	(780.000)

Alterações nas Estimativas Contabilísticas

Instruções

13. Estimativas contabilísticas são avaliações feitas pela entidade em relação a transacções e acontecimentos cujos resultados são incertos e utilizando a última informação disponível como base dessa avaliação. Em consequência das incertezas inerentes às actividades económicas, muitos itens das demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, mas apenas podem ser estimados. Por exemplo, pode ser preciso fazer estimativas para débitos duvidosos, de inventários obsoletos, de vidas úteis e de um modelo esperado de consumo de benefícios económicos futuros incorporados em activos depreciáveis. O uso apropriado de estimativas contabilísticas é algo de fundamental para a preparação das demonstrações financeiras e não deve prejudicar a fiabilidade dos relatórios.

14. Uma estimativa pode necessitar de ser revista se ocorrerem mudanças nas circunstâncias em relação às quais essas estimativas foram baseadas ou em resultado de nova informação ou de mais experiência. Pela sua natureza, a revisão de uma estimativa não deve estar relacionada com períodos anteriores e não é a correcção de um erro. Por vezes é difícil distinguir uma alteração de uma política contabilística, de uma alteração numa estimativa contabilística. Nesse caso, a alteração deve ser tratada como uma alteração numa estimativa contabilística e deve ser divulgada como tal.

Tratamento Contabilístico

15. Em conformidade com o parágrafo 2.11 da norma, o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados:

(1) Do período da alteração (se a alteração afectar apenas esse período); ou
(2) Do período da alteração e de períodos futuros (se a alteração afectar ambos).

Uma mudança numa estimativa contabilística pode afectar apenas o período corrente, ou também o período corrente e períodos futuros. Por exemplo, uma mudança da estimativa do valor de débitos duvidosos apenas afecta o período corrente e assim é reconhecida no período corrente. Contudo, uma mudança na vida útil estimada ou uma alteração na estimativa do modelo de consumo de benefícios económicos futuros, incorporado em activos depreciáveis, afecta a depreciação do período corrente e também a depreciação de cada um dos restantes períodos, até terminar a vida útil do activo. Em ambos os casos, o efeito de uma mudança relativa ao período corrente é reconhecida como rédito ou gasto naquele mesmo período. O efeito, se existir, em períodos futuros é reconhecido como rédito ou gasto nesses períodos futuros.

Divulgação

16. Em cumprimento do parágrafo 2.12 da norma, uma entidade deve divulgar a natureza e a quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito em períodos futuros, excepto no que respeita à divulgação do efeito em períodos futuros, quando for impraticável calcular esse efeito. Contudo, a entidade deve divulgar esse facto.

【Exemplo 2】: Creativa Limitada determinou o valor de depreciação da sua principal máquina de produção, iniciando vida útil em 1 de Janeiro de 2002, com um valor de $8.400.000, um período de vida útil de oito anos, um valor residual de $400.000 e depreciável com base no método da linha recta. No princípio de 2006, devido ao desenvolvimento tecnológico, foi necessário proceder à revisão da vida útil estimada anteriormente, assim como do valor residual. A vida útil revista e o novo valor residual passaram a ser, respectivamente, de seis anos e $200.000. Assumindo que a legislação e regulamentos fiscais permitem que o novo valor revisto da depreciação seja descontado nos lucros antes de impostos sobre o rendimento, e que a taxa de imposto complementar é de 12%, o tratamento da mudança na estimativa contabilística da Creativa limitada deve ser como segue:
(1) Nenhum ajustamento será feito às depreciações efectuadas em períodos anteriores, assim como não devem ser calculados efeitos cumulativos: e
(2) Todas as transacções feitas depois da data de alteração da estimativa contabilística devem ser depreciadas durante a vida útil revista estimada.
De acordo com a estimativa original, o valor da depreciação anual era de $1.000.000. Dado que durante quatro anos de depreciação foi contabilizado e abatido um valor de $4.000.000, o valor residual do activo é de 4.400.000 (valor líquido contabilístico). Depois da alteração na vida útil estimada do activo, a depreciação anual deverá ser $2.100.000, desde 2006 (4.400.000-200.000)/(6-4). Em 2006 não é necessário fazer nenhum ajustamento às depreciações já contabilizadas em exercícios anteriores, mas

têm de se determinar os gastos de depreciação anual usando a vida útil estimada e revista e o valor residual do activo.

EXTRACTO DAS NOTAS

Uma das nossas principais máquinas de produção, com um valor contabilístico de $8.400.000, uma vida útil estimada de 8 anos, e um valor residual de $400.000, estava a ser depreciada pelo método da linha recta. Devido ao desenvolvimento tecnológico, a máquina não poderá continuar a ser depreciada durante todo o período da vida útil originalmente estimado. Em consequência, no princípio de 2006, alterámos a vida útil estimada da máquina para seis anos, com um valor residual de $200.000, para reflectir a vida útil estimada e o valor residual da máquina de modo mais realista. Esta alteração afectará o resultado líquido do exercício corrente, resultando num decréscimo de $968.000, ou seja, [(2.100.000-1.000.000)x(1-12%)].

Erros em Exercícios Anteriores

Instruções

17. Erros ocorridos na preparação das demonstrações financeiras de exercício ou exercícios anteriores podem ser detectados apenas no período corrente. Tais erros podem ser o resultado de erros matemáticos, erros na aplicação das políticas contabilísticas, lapsos ou interpretação incorrecta de alguns factos, e fraudes. Por exemplo, foi descoberto, no período corrente, que não foi considerada nenhuma depreciação no período anterior. Possíveis erros do período corrente detectados são corrigidos antes da autorização da emissão das demonstrações financeiras. Contudo, existem erros materiais que, por vezes, só são detectados em períodos seguintes, e esses erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período subsequente.

    Se os erros de períodos anteriores detectados no período corrente são imateriais, os ajustamentos a esses erros são usualmente incluídos na demonstração de resultados do período corrente.

Tratamento Contabilístico

18. Em cumprimento do parágrafo 2.13 da norma, uma entidade deve corrigir, após a sua descoberta e através de reexpressão retrospectiva, os erros materiais de períodos anteriores, no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão, reexpressando as quantias comparativas para o exercício ou exercícios anteriores nos quais tenha ocorrido o erro, excepto na medida em que for impraticável determinar ou o período dos efeitos específicos, ou o efeito cumulativo dos referidos erros.

    A correcção feita a erros materiais de períodos anteriores deve ser ajustada no saldo de abertura de resultados transitados. A informação comparativa deve ser reexpressada, a menos que seja impraticável proceder desse modo.

19. Aquando da preparação de demonstrações financeiras que incluam informação comparativa de exercícios anteriores, os erros materiais devem ser corrigidos no período em que forem detectados. O valor rectificado deve ser incluído no cálculo do lucro líquido de todos os períodos relacionados que sejam divulgados. O valor corrigido de erros de exercícios anteriores incluídos nas demonstrações financeiras divulgadas em cada um dos anos deve ser ajustado no saldo de abertura de resultados acumulados do período apresentado mais antigo. Contudo, relativamente ao imposto sobre o rendimento, não é necessário ter qualquer procedimento, pois está preceituado nas Normas Sucintas de Relato Financeiro, na sua Norma 12 – Imposto sobre o Rendimento, que o imposto do exercício é calculado de acordo com o rendimento colectável do período, e que quaisquer erros de exercícios anteriores serão reflectidos no rendimento colectável do período corrente. Adicionalmente, qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo resumos ou sumários históricos de dados financeiros, será reformulada em relação a exercícios anteriores tão retroactivamente quanto praticável.

Divulgações

20. O parágrafo 2.14 da norma requer que uma entidade divulgue o seguinte:
    (1) A natureza do erro de um período anterior; e
    (2) Para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correcção para cada linha de item afectada da demonstração financeira.

Exemplo:

【Exemplo 3】: Em 2006, a Sempre Brilhante, Lda, descobriu que uma parte dos bens vendidos em 2005 tinha erradamente sido incluída no inventário de 31 de Dezembro de 2005, e que o valor desse erro era de $65.000. Em 2006, as contas da Sempre Brilhante, Ltd, mostram que o total de vendas foi de $1.040.000, que os custos de vendas atingiram $865.000 (que incluem o inventário tomado erradamente de $65.000, no balanço de abertura) e que o imposto sobre o rendimento foi de $21.000. Vamos assumir que os efeitos nas reservas legais não são considerados.

Antes do ajustamento do erro, temos

O relatório da Sempre Brilhante, Lda em 2005, é o seguinte:

Vendas	735.000
Custo de vendas	(535.000)
Resultado antes de imposto	200.000
Imposto sobre os rendimento	(24.000)
Resultado do exercício	176.000

Os saldos de abertura e fecho, de resultados acumulados em 2005, eram de, respectivamente, $200.000 e $376.000.

A taxa do imposto sobre o rendimento da Sempre Brilhante em 2006 e 2005 era de

12%.

Registos contabilísticos de ajustamento do erro

SEMPRE BRILHANTE, LDA.
EXTRACTO DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTATOS
DO ANO DE 2006

	2006	2005 (reformulado)
Vendas	1.040.000	735.000
Custo de vendas	(800.000)	[1](600.000)
Resultado antes de imposto	240.000	135.000
Imposto sobre rendimento	(28.800)	(24.000)
Resultado do exercício	211.200	111.000

Nota 1:$535.000 + $65.000

A informação comparativa de 2005 do balanço deve ser reformulada.

EXTRACTOS DAS NOTAS

	2006	2005 (reformulado)
Saldo de abertura de resultados acumulados como anteriormente reportado	376.000	200.000
Ajustamento do erro do período anterior	(65.000)	----
Saldo de abertura de resultados acumulados reformulados	311.000	200.000
Resultado do exercício	211.200	111.000
Balanço de fecho de resultados acumulados	522.200	311.000

Uma parte dos bens vendidos em 2005 foi por erro incluído nos inventários de 31 de Dezembro de 2005, com o valor de $65.000. Para efectuar a correcção desse erro, as demonstrações financeiras de 2005 foram reformuladas. A reformulação referida produziu os efeitos evidenciados a seguir nas demonstrações financeiras:

	Efeito em 2005
Acréscimo do custo de vendas	(65.000)
Decréscimo dos proveitos	(65.000)
Decréscimo de inventários	(65.000)
Decréscimo dos capitais próprios	(65.000)

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 3

Activos Fixos Tangíveis

Objectivo e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, incluindo a sua definição, reconhecimento, mensuração, depreciação e divulgações.

2. Esta norma não se aplica a activos biológicos, florestas e recursos regenerativos semelhantes, assim como a direitos minerais e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. Esta norma também não se aplica aos activos fixos tangíveis detidos como investimentos financeiros.

Definições

3. Os termos seguintes são utilizados nesta norma com os significados especificados:

Activos fixos tangíveis *são itens tangíveis que*:

(a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a terceiros, ou para fins administrativos; e

(b) *Se espera que sejam usados durante mais de um período.*

O termo "activos fixos tangíveis", (cuja forma anglicizada é «Propriedades, instalações e equipamentos») é também geralmente conhecido, em termos contabilísticos gerais, por Activo Imobilizado. A definição de activos fixos tangíveis é essencialmente coerente com a definição de activos fixos tangíveis da República Popular da China, ou com a de outras normas inter-relacionadas de Hong Kong e outras regiões, que enfatizam a utilização destes activos na produção, no fornecimento de bens e serviços, no seu arrendamento a terceiros e na sua utilização para fins administrativos, sem que se pretenda que sejam para venda.

A sua **vida útil** *refere-se a uma ou a outra das seguintes condições*:

(1) O período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou

(2) O número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo.

Em circunstâncias normais, a vida útil dos activos fixos tangíveis é a vida de utilização do activo. Nalguns casos, a vida útil pode ser representada pelo volume de bens produzidos ou serviços fornecidos, tais como o volume estimado de produção obtida com esse activo, horas de trabalho, quilometragem e por aí adiante. Exemplos incluem instalações de produção, aviões, etc.

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

Quantia escriturada *é a quantia pela qual um activo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada.*

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

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

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

O **valor residual** *de um activo é a quantia estimada que a entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.*

Benefícios económicos futuros *são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e de seus 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.*

Reconhecimento

4. O custo de um item de activos fixos tangíveis deve ser reconhecido como um activo se, e somente se:
   (1) For provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluirão para a entidade; e
   (2) O custo do item puder ser mensurado fiavelmente.

   Os itens de activos fixos tangíveis são classificados como activos no balanço. Na prática, a probabilidade dos futuros benefícios económicos associados com o item fluírem para a entidade dependerá da circunstância de riscos e prémios (ou benefícios) relacionados com o item fluírem ou não para a entidade. De entre esses riscos associados com o item, referem-se os que têm a ver com alterações nos benefícios recebidos, em consequência de alterações nas operações, ou perdas de imparidade resultantes de capacidade inactiva, tecnologia desactualizada e razões semelhantes. Benefícios associados com um item

referem-se ao benefício recebido, proveniente da utilização directa desse item, durante o período da sua vida útil, ou a benefícios recebidos pela sua alienação. Se a entidade for a proprietária desse activo, pode considerar-se como tendo a propriedade do benefício económico que ele originará. Nalgumas ocasiões, quando a entidade tem o controlo do activo, pode obter benefícios económicos dele, e a locação financeira é na prática um bom exemplo. O segundo critério é mais directo e simples, dado que, se o custo de um activo não pode ser mensurado com fiabilidade, este não pode ser contabilizado.

5. Existem alguns activos que podem não originar directamente benefícios económicos futuros, mas são essenciais para que uma entidade obtenha benefícios económicos futuros e, em consequência, estão relacionados os benefícios económicos futuros da entidade. Por exemplo, alguns itens de activos fixos tangíveis são adquiridos por razões de segurança e razões ambientais, tais como equipamentos requeridos para armazenagem de produtos químicos perigosos. Estes equipamentos de segurança são essenciais para que a entidade seja capaz de utilizar esses produtos químicos com segurança, durante o processo de produção. Mesmo não criando directamente fluxos de caixa, a sua existência é essencial para a entidade obter benefícios económicos futuros.

6. Na prática, se houver componentes separados de activos fixos que contribuam individualmente com benefícios económicos para a entidade, a entidade deve tratar cada um desses componentes separadamente, como um activo. Por exemplo, uma escada no interior dum edifício é uma instalação do edifício, diferenciando o modo como o edifício é utilizado, daí que os diferentes componentes possam ter vidas úteis, taxas e métodos de depreciação diferentes. Portanto, nestas circunstâncias, a entidade deve reconhecê-los como activos separados.

Mensuração Inicial

7. Quando um item de activos fixos tangíveis se qualifica para reconhecimento como um activo, é necessário assegurar e calcular o custo inicial desse activo. Um item qualificado como activo fixo tangível deve ser **mensurado pelo seu custo**. Este método segue o tradicional princípio contabilístico do custo histórico. É pela norma exigido que o custo de um activo compreenda:
   (1) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
   (2) Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;
   (3) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre, seja quando o item é adquirido, seja em consequência de ter usado o item durante um determinado período, para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

8. **“Condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar”** refere-se à circunstância de o activo poder começar a ser utilizado ou a operar. Contudo, enquanto tal item não for utilizado, quaisquer dispêndios essenciais podem ser considerados como custo do activo, desde que tais dispêndios possam ser directamente atribuíveis àquele activo, tais como custos de preparação do local, custos de entrega inicial e manuseamento, custos de instalação e montagem, honorários de profissionais (tais como arquitectos, engenheiros, advogados). Por outro lado, existem outras despesas não essenciais incorridas durante o processo de compra e construção do activo. Tais despesas, como por exemplo, multas e outras despesas de reinstalação devidas a erros anteriores, devem ser reconhecidas como gastos, em vez de ser incluídas no custo do activo. Outras despesas, como despesas de condomínio ou outras não directamente relacionadas com o activo não devem ser incluídas no seu custo.

9. Quando uma entidade compra um activo na condição de o remover no final da sua vida útil, a entidade deve estimar o custo dessa remoção e inclui-lo no custo do activo.

【Exemplo 1】Os custos seguintes foram suportados quando AAA Lda. comprou um equipamento de produção. De acordo com as condições do contrato de compra, se AAA Lda liquidar completamente o valor do contrato dentro de 30 dias terá direito a um desconto de 5% sobre o valor contratual de venda. A Companhia AAA Lda liquidou a totalidade desse valor dentro do referido período:

Preço de compra do equipamento	200.000
Custos de instalação	10.000
Custos de transporte	12.000
Custos de formação (sobre a utilização do equipamento)	5.000

O equipamento pode entrar em funcionamento assim que estiver instalado. Calcule o custo inicial do equipamento:

Análise:

Custo = $200.000 x (1-5%) +10.000+12.000

= $212.000

Os custos de formação não são incluídos no custo inicial de um activo porque estes custos não são directamente atribuíveis a esse activo, e também não são essenciais.

10. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um item de activo fixo tangível cessa quando esse item estiver na localização e condições necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Por essa razão, os custos de utilização ou reinstalação desse equipamento não são incluídos na quantia escriturada desse item. A norma também dá alguns exemplos:
    (1) Custos incorridos enquanto o item, capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

(2) Perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
(3) Custos de relocalização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.

11. Em cumprimento do parágrafo 3.5 da norma, algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessários para colocar esse item no localização e condições necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações incidentais podem ocorrer antes ou durante as actividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um local de construção como um parque de estacionamento até a construção ter início. O rendimento e os gastos relacionados com estas operações incidentais são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.

12. O custo de um activo construído pela própria entidade determina-se usando os mesmos princípios utilizados quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produz activos similares para venda no normal decurso da sua actividade, o custo do activo é geralmente o mesmo daqueles construídos para venda (ver Norma Sucinta de Relato Financeiro 6 - Inventários). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos (se forem utilizados recursos dos inventários, devem ser imputados pelo custo e não pelo preço de venda). De modo semelhante, o custo de quantidades anormais de material, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados em que se tenha incorrido na construção de um activo pela própria entidade não é incluído no custo do activo.

【Exemplo 2】Uma empresa compra dois equipamentos, o equipamento A e o equipamento B, por um preço total de $2.000.000. O equipamento A por si só custa $1.200.000, sendo de $50.000 o dispêndio com o transporte de ambos os equipamentos. O equipamento A requer ser instalado antes de poder se utilizado, tendo-se usado matérias-primas armazenadas com um custo de $10.000 e um preço de venda de $13.000, e ainda pago a remuneração de $20.000 aos técnicos de instalação. O equipamento B não requer instalação. O cálculo do custo inicial dos equipamentos A e B é o seguinte:

A distribuição dos custos de entrega é a seguinte:
Equipamento A = $50.000 × 1.200.000 ÷ 2.000.000 = $30.000
Equipamento B = $50.000 × 800.000 ÷ 2.000.000 = $20.000

Custo inicial do Equipamento A = $1.200.000 + $30.000 + $10.000 + $20.000
= $1.260.000

Custo inicial do Equipamento B = $800.000 + $20.000
= $820.000

13. Uma entidade pode ter de contrair empréstimos para financiar a construção de activos tangíveis, pelo que pode incorrer em gastos financeiros. A possibilidade desses gastos financeiros poderem ser capitalizados e virem a ser parte do custo do activo, depende do estabelecido na Norma Sucinta de Relato Financeiro 10 – Custos de empréstimos obtidos, que determina os critérios de capitalização.

14. Nos termos da "Norma Sucinta de Relato Financeiro 7 – Subsídios do Governo e Outros Apoios do Governo", a quantia escriturada de um item do activo fixo tangível pode ser reduzida dos subsídios do governo relacionados com o activo.

15. Se a entidade compra um activo e o paga em prestações, deve imputar, numa base sistemática, os gastos financeiros a cada período contabilístico durante o período da locação, com o tratamento contabilístico prescrito na Norma Sucinta de Relato Financeiro 4 – Locações.

Troca de activos

16. Troca de activos é uma modalidade de troca directa, em que uma entidade troca um activo que já detém por um outro de que não dispõe. Esta modalidade de transacção é uma troca de activos não monetários, pese embora parte da troca possa assumir a forma de activos monetários tal como o pagamento em dinheiro.

17. A troca de activos deverá ser tratada de acordo com a norma, que estabelecem que "*um ou mais itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. O custo de um tal item do activo fixo tangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (1) a transacção da troca careça de substância comercial ou (2) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido*". Por outras palavras, o item deve ser mensurado pelo justo valor, a não ser que a transacção de troca dos activos careça de substância comercial, ou o justo valor dos activos em troca não possa ser mensurado com fiabilidade. Quando qualquer uma das situações atrás descritas se verifique, o custo do activo adquirido com a troca deve ser mensurado pela quantia escriturada do activo cedido. Contudo, quando o activo seja mensurado pelo justo valor, o ganho ou perda resultante da diferença entre a quantia escriturada do activo cedido e o justo valor do activo adquirido deve ser reconhecido na demonstração de resultados.

【Exemplo 3】A Companhia ABC troca um dos seus veículos por um equipamento da companhia BCD. A quantia escriturada do veículo é de $100.000, e o justo valor do equipamento é $110.000. Não se verificou nenhuma transacção em dinheiro. As entradas contabilísticas da Companhia ABC devem ser as seguintes:

Débito:	Activos – Equipamentos	110.000	
Crédito:	Activos – Veículos		100.000
Crédito:	Outros rendimentos – troca de activos		10.000

Se a companhia ABC tiver pago $5.000 em numerário, o rendimento registado irá decrescer, e as entradas contabilísticas deverão ser:

Débito:	Activos – Equipamentos	110.000	
Crédito:	Activos – Veículos		100.000
Crédito:	Caixa		5.000
Crédito:	Outros rendimentos - troca activos		5.000

18. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão da alteração esperada para os fluxos de caixa futuros, em resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:
    (1) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
    (2) o valor específico para a entidade referente à parte das suas operações afectada pela transacção se alterar em resultado da troca; e
    (3) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

    Para se determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte as suas operações afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos.

19. Se o justo valor do activo adquirido numa transacção de troca não puder ser mensurado com fiabilidade, o custo do activo adquirido deverá ser mensurado de acordo com a quantia escriturada do activo cedido. Do mesmo modo, o montante reconhecido para o activo adquirido (quantia escriturada) é igual à quantia escriturada do activo cedido. Desta forma, não há o reconhecimento de nenhum ganho ou perda em tal transacção.

【Exemplo 4】A Companhia ABC troca o seu equipamento «a» pelo equipamento semelhante «b» da Companhia BCD . A quantia escriturada do equipamento «a» é de $100.000 (custo de $150.000 menos a depreciação acumulada de $50.000). Contudo, o justo valor do equipamento «b» não pode ser mensurado com fiabilidade. As entradas contabilísticas de ABC Lda são os seguintes:

Análise: De acordo com os dados da transacção apresentados, é provável que a mesma não tenha substância comercial, uma vez que parece óbvio não existir

qualquer alteração significativa nos fluxos de caixa da empresa, e o justo valor do activo adquirido não pode ser mensurado com fiabilidade. Assim sendo, e nos termos das normas, a quantia escriturada do activo adquirido deve ser mensurada pela quantia escriturada do activo cedido.

Débito:	Activos – Equipamento "b"	100.000	
Débito:	Depreciação acumulada do equipamento "a"	50.000	
Crédito:	Activos – Equipamento "a"		100.000

Custos Subsequentes

20. Há dois tipos de tratamento contabilístico no que se refere aos custos subsequentes de activos. Por um lado, quando os custos preenchem a definição de um activo, podem ser capitalizados. Por outro lado, os que não possam ser capitalizados, devem ser reconhecidos na Demonstração de Resultados como gastos do período.

21. Durante o período de vida útil, um activo pode tornar-se menos eficiente ou exigir custos operativos mais elevados, em resultado do seu normal desgaste, avarias ou obsolescência técnica resultante de alterações tecnológicas. Assim sendo, assistência, manutenções e melhorias correntes são essenciais para preservar a eficiência destes activos e para os manter em boas condições, de modo a que o seu normal funcionamento e utilização possam ser garantidos. Tais custos incluem, essencialmente, custos de mão-de-obra e de consumíveis, podendo ainda compreender o custo de peças avulso. Tais custos subsequentes não aumentam os futuros benefícios económicos da entidade, apenas garantem o normal funcionamento ou a restauração de um activo, sem aumentar os benefícios económicos esperados ou diminuir os custos. Nestas circunstâncias, a norma determina que a entidade não reconheça os custos de assistência corrente na quantia escriturada dos activos, devendo os mesmos ser reconhecidos enquanto custos correntes.

22. Em cumprimento com o requerido na norma, se os custos subsequentes de um activo aumentarem o potencial de se virem a obter maiores benefícios económicos, se aumentarem a produtividade e o desempenho, assim como se prolongarem a vida útil de um activo – o que determinará um aumento substancial da qualidade dos produtos e da eficiência de produção –, nesse caso será provável que o influxo de futuros benefícios económicos exceda aqueles que originalmente se estimaram ou se reduzam os custos de operação inicialmente estimados. Assim sendo, tais custos subsequentes preenchem claramente a definição de um activo, devendo, por isso, ser capitalizados, e reconhecendo-os a entidade na quantia escriturada do activo.

23. Relativamente às partes de um activo que necessitam de substituições periódicas, a sua vida útil é claramente inferior à dos correspondentes activos, tais como maquinaria pesada, baterias e motores, etc. A entidade deve tratar tais componentes como activos

distintos. Quando tais partes são substituídas, o custo de substituição deve ser reconhecido enquanto item individualizado do activo, e ser depreciadas de acordo com a sua vida útil, devendo-se, ao mesmo tempo, alienar a parte substituída.

【Exemplo 5】Uma empresa compra um equipamento que exige uma grande revisão a cada três anos (envolvendo a substituição de peças). O equipamento custa $1.200.000 e o custo da revisão é aproximadamente de $300.000. A vida útil estimada do equipamento é de 12 anos. Qual o tratamento contabilístico a dar aos custos de revisão?

Análise: Em cumprimento da norma, o custo de $300.000 para substituição de peças deve ser tratado como um activo individualizado, e depreciado durante uma vida útil de 3 anos.

24. A tabela 1 abaixo, de forma sumária, descreve o tratamento contabilístico de custos subsequentes:

Tratamento contabilístico geral

Tipos de custos subsequentes	**Características dos custos**	**Aumento dos gastos**	**Aumento do activo**	**Redução das Depreciações acumuladas**
Adições	Aumenta um activo já existente		ˇ	
Reparações e manutenções				
Ordinárias	Garante o normal funcionamento Não aumenta a utilidade Não prolonga a vida útil	ˇ ˇ ˇ		
Extraordinárias (significativas)	Aumenta a utilidade Prolonga a vida útil		ˇ	ˇ
Substituições e melhorias	Uma parte principal de um activo é substituída por uma outra semelhante	Desreconhecer as partes substituídas e reconhecer o custo das novas peças como activos		

[Tabela 1]

Mensuração após reconhecimento

25. Em cumprimento da norma, a quantia escriturada de activos fixos tangíveis deve ser mensurada utilizando o modelo de custo, depois do seu reconhecimento inicial. Por outras palavras, um activo deve ser escriturado pelo seu custo, menos a depreciação acumulada. Com a continuação da sua utilização e depreciação continuada, a quantia escriturada do activo vai gradualmente diminuindo.

Depreciação

26. Em conformidade com a norma, os gastos de depreciação de cada período devem ser reconhecidos na demonstração de resultados, a menos que sejam incluídos na quantia escriturada de outro activo. Normalmente, o custo de depreciação é reconhecido na demonstração de resultados. Contudo, por vezes, os benefícios económicos futuros incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, a depreciação constitui parte do custo do outro activo e é incluída na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, a depreciação de activos fixos tangíveis é incluída no custo de transformação de inventários.

27. Em cumprimento da norma, a **quantia depreciável** de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a vida útil desse activo. Os activos fixos tangíveis são activos que transportam consigo benefícios económicos futuros para a entidade, envolvendo normalmente mais do que um período contabilístico, e assim a depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil, e não uma mudança no valor do activo. A depreciação deve acompanhar os benefícios económicos futuros originados pelo activo durante a sua vida útil. Em consequência, a entidade deve considerar o consumo de benefícios económicos futuros, e reflectir esse consumo, com o correspondente decréscimo da quantia escriturada do activo, e reconhecer a depreciação como gasto na demonstração de resultados de cada período. As entradas contabilísticas relativas à depreciação são os seguintes:

Débito:	Gastos de depreciação	xxx	
Crédito:	Depreciação acumulada		xxx

28. A quantia depreciável é o custo do activo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é normalmente mínimo e assim não é importante na determinação da quantia depreciável. Se o valor residual de um activo cresce para um valor igual ou maior ao da quantia escriturada do activo, o gasto de depreciação é zero, a menos ou até que o seu valor residual decresça posteriormente para um valor abaixo da quantia escriturada do activo. O valor residual é o valor estimado que uma entidade obteria normalmente da alienação do activo, e, em consequência, alterações de factores que rodeiem o activo podem afectar o seu valor

residual. De acordo com o prescrito no parágrafo 3.14 da norma, o valor residual de um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro, devendo ser efectuados os ajustamentos apropriados se as expectativas diferirem das anteriormente estimadas.

29. A entidade deve razoavelmente determinar a vida útil e valor residual de um activo fixo, de acordo com a sua natureza e condições de utilização. O desenvolvimento técnico, as condições económicas e outros factores devem também ser considerados para se conseguir um método de depreciação apropriado. Consequentemente, todos os seguintes factores devem ser considerados na determinação da vida útil de um activo:
    (1) Capacidade ou produção física esperadas do activo;
    (2) Desgaste normal esperado, tal como o desgaste de um activo durante a sua utilização, propriedades afectadas pela erosão natural, etc. A determinação pode basear-se na frequência do uso do activo, no programa de reparação e manutenção, e no cuidado e manutenção prestados ao activo durante os períodos em que não é utilizado.
    (3) Obsolescência técnica ou comercial provenientes de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo;
    (4) Limites legais ou semelhantes ao uso do activo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas com esses activos.

30. A vida útil de um activo é definida de acordo com a utilidade esperada para a empresa. A política de gestão de activos da entidade pode implicar a alienação de activos depois de um determinado tempo ou depois de ser consumida uma certa proporção dos benefícios económicos futuros incorporados no activo. Assim, alguns benefícios económicos podem ainda existir na altura da alienação desses activos, ou, por outras palavras, a sua vida económica pode não estar ainda terminada, o que significa que a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil de um activo é matéria de avaliação baseada na experiência da entidade com activos semelhantes.

31. Em cumprimento do parágrafo 3.16 da norma, os terrenos e os edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Os terrenos têm vida económica e útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm uma vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Quando uma entidade adquire o direito de usar um determinado terreno, deve tratá-lo como locação e deve seguir o prescrito na Norma Sucinta de Relato Financeiro 4 – Locações, para efeitos do seu tratamento contabilístico.

32. O método de depreciação usado deve reflectir o modelo segundo o qual se espera que os benefícios económicos futuros do activo sejam consumidos pela entidade. Vários métodos de depreciação estão referidos na norma, como sejam o método da linha recta,

o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. Estes métodos podem, em termos gerais, ser classificados como baseados no tempo e baseados na quantidade de produto obtido. Os métodos baseados no tempo podem ser ainda classificados em métodos constantes (de quotas constantes) ou em métodos de depreciação acelerada.

Os seguintes métodos de depreciação adoptam uma base temporal:

(1) Método de depreciação constante – método da linha recta.

Este é o método mais popular adoptado pelas entidades. Este método determina a imputação constante de um custo durante a vida útil de um activo, se o valor residual não se alterar. A depreciação determinada por este processo é constante. A fórmula para determinação da depreciação de cada período é a seguinte:

$$\text{Custo de amortização do periodo} = \frac{\text{Quantia depreciável}}{\text{Vida útil esperada do activo}}$$

$$\text{Quantia depreciável} = \text{Custo} - \text{valor residual estimado}$$

(2) Método de depreciação acelerada

Este método é diferente do método da linha recta, na medida em que os custos de depreciação são mais altos nos primeiros períodos da vida útil do que nos períodos posteriores. Apenas um método de depreciação acelerada é mencionado na norma, que é o método do saldo decrescente, mas existem outros métodos acelerados que são adoptados em diferentes países e regiões.

Método do saldo decrescente:

Este método parte do valor líquido do activo multiplicado pela taxa de amortização para obter o custo de depreciação. Devido ao facto de o valor líquido ser a quantia escriturada menos a depreciação acumulada, o valor líquido decresce quando a depreciação acumulada cresce. Resulta daí que desde que o valor base decresça, a depreciação diminui regressivamente. Assim, ao adoptar este método de cálculo da depreciação, os custos de depreciação serão mais altos nos primeiros períodos da vida do activo, diminuindo regressivamente à medida que o tempo vai passando. Este método é o indicado para activos com valores altos de desgaste e de utilização. A fórmula seguinte pode ser adoptada para o cálculo da taxa de depreciação:

$$\text{Taxa de amortização} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Valor Residual}}{\text{Custo}}}\right) \times 100\%$$

sendo “n” o número de períodos da vida útil do activo

Custo de depreciação = valor liquido do activo × taxa de amortização

Ao calcular a taxa de amortização utilizando o método do saldo decrescente, ainda que o tipo e número de anos de depreciação de activos diferentes seja idêntico, como diferem nos valores residuais ou custo, as taxas de amortização resultantes

serão diferentes. Assim é difícil determinar ou gerir as depreciações seguindo este método. A entidade pode substituir este método pelo método do duplo saldo decrescente. Como a taxa de depreciação calculada usando o método do duplo saldo decrescente é quase idêntica à do método do saldo decrescente, mas de cálculo mais simples, muitas entidades optaram por este segundo método em substituição do primeiro. A taxa de depreciação do método do duplo saldo decrescente é o dobro da taxa de amortização segundo o método da linha recta, que usa a seguinte fórmula:

$$\text{Taxa de Amortização do método da linha recta} = \frac{1}{\text{Vida útil esperada}}$$

O custo de depreciação usando o método do duplo saldo decrescente
= 2 × taxa de depreciação do método da linha recta × valor líquido do activo

Quando se adopta o método do duplo saldo decrescente, se a depreciação do período final exceder a do período anterior, a diferença entre o valor líquido e o valor residual deve ser depreciada em valores iguais nos dois períodos finais, para assegurar que a depreciação no período posterior não excede a do período corrente, e que o valor residual depois da dedução da depreciação acumulada coincide com o valor residual estimado.

O método da soma dos dígitos anuais:

O método da soma dos dígitos anuais é também um método de depreciação acelerada. Nele é adoptada, como base, a soma dos dígitos dos anos da vida útil esperada, tomando o custo original menos o valor residual do activo, multiplicado por uma fracção anual que diminui regressivamente e que dá origem à amortização anual de cada ano. O numerador da fracção representa o número de anos restantes até ao fim da vida útil do activo, enquanto o denominador representa a soma de anos da vida útil estimada. A fórmula de cálculo é a seguinte:

Gasto de depreciação = (Custo – valor residual estimado) × fracção aplicável

$$\text{Fracção Aplicável} = \frac{\text{Vida remanescente estimada (anos)}}{\text{A soma dos anos da vida útil}}$$

$$\text{Vida remanescente estimada} = \text{N.º anos de depreciação} - \text{N.º anos já depreciados}$$

$$\text{Soma dos dígitos anuais da vida útil} = \frac{\text{Vida útil x (vida +útil + 1)}}{2}$$

(3) Utilização das unidades de produto obtidas com base no método de depreciação – Método das unidades de produção:

De acordo com este método, a depreciação é determinada com base na produção actual obtida do activo. Este método é geralmente adequado para equipamento com finalidades especiais, tais como equipamento de manufacturação, aviões, etc. Como o uso do activo difere de período para período, também a depreciação varia de período para período, não sendo assim apropriado o método da linha recta. A fórmula para o método das unidades de depreciação é a seguinte:

$$\text{Taxa de Amortização} = \frac{\text{Custo – Valor residual}}{\text{Capacidade produtiva dentro da vida útil do activo}}$$

$$\text{Depreciação utilizando o método das unidades de produçáo} = \text{Taxa de amortização} \times \text{capacidade do período}$$

【Exemplo 6】Uma companhia comprou um carro no dia 1 de Janeiro de 2004, por MOP250.000, esperando usá-lo durante 6 anos, e com um valor residual de MOP 10.000. A companhia utiliza o método da linha recta para calcular a depreciação. O cálculo da depreciação anual e a taxa de amortização são as seguintes:

Taxa de amortização	=	1 ÷ 6
	=	16.67%
Depreciação anual	=	($250.000 – $10.000) ÷ 6
	=	$40.000
A taxa de depreciação anual	=	$40.000 ÷(250.000 - 10.000)
	=	16.66%

Utilizando a informação indicada acima, se a entidade adoptar o método de depreciação do saldo decrescente, o cálculo da depreciação anual do veículo deverá ser o seguinte:

$$\text{Taxa de amortização} = \left(1 - \sqrt[6]{\frac{10{,}000}{250{,}000}}\right)$$

$$= 41.52\%$$

Ano	Valor escriturado de abertura (1)	Custo de depreciação (2)=(1)x41.52%	Valor escriturado de fecho (1)-(2)
2004	250.000	103.799	146.201
2005	146.201	60.702	85.499
2006	85.499	35.499	50.000
2007	50.000	20.760	29.240
2008	29.240	12.141	17.100
2009	17.100	7.100	10.000

Se a entidade adoptar o método de depreciação saldo duplo regressivo, a

depreciação anual do veículo será a seguinte:

A taxa de depreciação = $1 \div 6 \times 2 = 33.33\%$

Ano	Valor escriturado de abertura (1)	Custo de depreciação (2)=(1)33.33%	Valor escriturado de fecho (1)-(2)
2004	250.000	83.333	166.667
2005	166.667	55.556	111.111
2006	111.111	37.037	74.074
2007	74.074	24.691	49.383
2008	49.383	19.691	29.691
2009	29.691	19.691	10.000

Note-se que, se adoptar o método do saldo duplo regressivo para calcular as depreciações, se no ano final de depreciação os gastos de depreciação excederem os do ano anterior, nos últimos dois anos de depreciação o activo deve ser depreciado em partes iguais com o método da linha recta, depois de deduzir o valor residual da quantia escriturada do activo. Este procedimento tem como objectivo assegurar que o valor líquido contabilístico, depois de terem sido efectuadas todas as depreciações, coincide com o valor residual estimado do activo.

Se a entidade utilizar o método da soma dos dígitos do número de anos, o cálculo da depreciação anual do referido veículo será como segue:

Soma estimada dos dígitos do números de anos da vida estimada
$= 6 \times (6 + 1) \div 2$
$= 21$

Ano	Custo (1)	Fracção Aplicável (2)	Custo de depreciações anuais (1) × (2)
2004	240.000	6/21	68.571
2005	240.000	5/21	57.143
2006	240.000	4/21	45.714
2007	240.000	3/21	34.286
2008	240.000	2/21	22.857
2009	240.000	1/21	11.429
Total			240.000

33. Durante o período de utilização dos activos fixos tangíveis, podem ocorrer modificações das condições económicas, técnicas e outras relacionadas com o activo, originando possíveis mudanças da sua vida útil. Por exemplo, melhoramentos e novos desenvolvimentos técnicos podem ter aparecido relacionados com activos semelhantes, acelerando o processo de consumo deste activo, encurtando a sua vida útil de modo muito significativo. Em consequência, a vida útil originalmente reconhecida para os activos será definitivamente inapropriada para reflectir os verdadeiros períodos em que o activo poderá trazer benefícios económicos futuros à entidade, e, assim, a informação contabilística disponibilizada pode não reflectir a realidade, o que pode bem afectar a tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras. Resulta daqui que a entidade deve examinar, regularmente, a vida útil, os valores residuais esperados e os métodos utilizados para cálculo das depreciações dos seus activos. Se ocorrerem discrepâncias materiais entre as vidas úteis e os valores residuais reexaminados em comparação com os valores originais, deverão ser feitos ajustamentos. Se os meios de realização de benefícios económicos futuros, incorporados nos activos, tiverem sofrido alterações materiais, a entidade deve alterar o método de depreciação dos activos fixos. Estas mudanças devem ser tratadas como alterações de estimativas contabilísticas, de acordo com Norma Sucinta de Relato Financeiro 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas contabilísticas e Erros.

【Exemplo 7】Uma companhia comprou um equipamento em 1 de Janeiro de 2003 por MOP320.000, com uma vida útil esperada de 8 anos e MOP20.000 de valor residual. O equipamento é depreciado de acordo com o método da linha recta. A companhia reviu a sua vida útil em 31 de Dezembro de 2005. Uma vez que o desgaste e a deterioração do equipamento excederam as expectativas, a sua vida útil foi reduzida para 3 anos. O cálculo do gasto de depreciação para 2006 é o seguinte:

Análise: A depreciação anual cresce de MOP37.500 para MOP62.500, e a vida útil é reduzida para 6 anos.

A quantia escriturada em 31 de Dezembro de 2005

= \$320.000 – (\$320.000 – \$20.000) ÷ 8 × 3

= \$207.500

A depreciação anual de 2006

= (\$207.500 – \$20.000) ÷ 3

= \$62.500

Ao utilizar a informação acima referida, a companhia reviu o valor residual do activo para \$10.000, e a vida útil continua a ser de 8 anos. O custo de depreciação para 2006 seria o seguinte:

Custos e depreciação para 2006
= ($207.500 — $10.000) ÷ 5
= $39.500

Desreconhecimento

34. Desreconhecimento é deixar de reconhecer um activo no balanço. Em conformidade com a norma, a quantia escriturada de um item dos activo fixos tangíveis deve ser desreconhecida no momento da sua alienação (venda, troca ou obsolescência) ou quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação, ou seja, quando um determinado activo se torna desnecessário ou não adequado, obsoleto em resultado do seu desgaste e deterioração ou de melhoramentos técnicos, ou ocorram desastres que conduzam à impossibilidade de obter futuros benefícios económicos futuros quer pelo seu uso ou alienação.

35. Se, com a alienação do activo for originada uma diferença entre os proveitos líquidos obtidos e a sua quantia escriturada, essa diferença deve ser reconhecida como lucro ou uma perda. O activo deverá ser desreconhecido pela sua quantia escriturada, sendo esta o valor dos proveitos líquidos dos custos de alienação, podendo ser calculada como segue:

Ganho(perda) = proveitos da alienação – quantia escriturada do activo – custos de alienação

36. Em cumprimento da norma, o ganho derivado da alienação de um activo deve ser classificado como rédito. Como o fluxo de caixa gerado pelo ganho resultante da alienação de activos fixos difere dos valores recebidos, provenientes da venda de bens durante o processo ordinário das actividades ou negócio, deve ser divulgado separadamente.

【Exemplo 8】A companhia comprou uma máquina durante Janeiro de 2004 por $20.000, com uma vida útil esperada de 5 anos, a depreciar com base no método da linha recta durante 5 anos e sem valor residual. Esta máquina foi vendida, pela companhia, em Janeiro de 2007 por $10.000, tendo os seus custos de remoção sido de $500. O tratamento contabilístico para a alienação do activo é o seguinte:

Débito: Banco conta corrente	9.500	
Débito: Depreciação acumulada da máquina	12.000	
Crédito: Activos – Máquina		20.000
Crédito: Ganho obtido com o abate da máquina		1.500

Divulgações

36. As demonstrações financeiras devem divulgar, para cada classe de activos fixos tangíveis:

    (1) As bases de mensuração utilizadas para determinar a quantia escriturada bruta;
    (2) Os métodos de depreciação utilizados;
    (3) As vidas úteis ou as taxas de amortização;
    (4) A quantia bruta escriturada e a depreciação acumulada no início e no fim do período; e
    (5) Uma reconciliação das quantias escrituradas no início e fim do período, mostrando:
        [1] Adições
        [2] Alienações
        [3] Depreciação
        [4] Outras alterações

38. Na divulgação dos itens de activos fixos tangíveis, uma entidade deve classificá-los nas suas diferentes categorias. Activos de natureza e objectivos semelhantes podem ser classificados na mesma categoria, no que se refere ao funcionamento da entidade. Exemplos de categorias diferentes de itens de activos fixos tangíveis incluem terrenos, maquinaria, veículos, equipamentos administrativos etc.

39. As demonstrações financeiras devem também divulgar a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados com garantia de passivos.

    A apresentação e divulgações respeitantes activos fixos tangíveis, nas notas às demonstrações financeiras:

    (1) Principais políticas contabilísticas
    Os activos fixos tangíveis são apresentados no balanço pelo seu custo menos a depreciação acumulada.

    Os activos fixos tangíveis são depreciados durante a sua vida útil estimada, utilizando o método da linha recta. As taxas de depreciação anuais para os itens mais significativos são as seguintes:

Propriedades	4%
Maquinaria	10%
Equipamento de escritório	20%
Veículos	20%

(2) Activos fixos tangíveis

	Propriedades MOP	Maquinaria e equipamentos MOP	Veículos e outros MOP	Total MOP
Custo de aquisição				
Balanço inicial	1.000.000	800.000	500.000	2.300.000
Adições		100.000	150.000	250.000
Abates		(150.000)	(50.000)	(200.000)
Balanço final	1.000.000	750.000	600.000	2.350.000
Depreciação acumulada				
Balanço inicial	200.000	400.000	200.000	800.000
Depreciação do exercício	20.000	90.000	130.000	240.000
Eliminada por alienações		(100.000)	(50.000)	(150.000)
Balanço final	220.000	390.000	280.000	890.000
Valores líquidos contablísticos				
31/12/2008	780.000	360.000	320.000	1.460.000
31/12/2007	800.000	400.000	300.000	1.500.000

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 4

Locações

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo da Norma de Relato Financeiro 4 – Locações é o de prescrever, para os locatários e locadores, as politicas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações.

2. Esta norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:
   (1) Locações para a explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regenerativos; e
   (2) Acordos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor.

Definições

3. Os termos seguintes são utilizados nesta norma com os significados especificados:

   Uma **locação** *é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um activo por um período de tempo acordado. A principal característica de uma locação é a de que os direitos de usar o activo são inteiramente transferidos durante o período do contrato de locação, sem transferir a propriedade do activo. A definição de locação inclui contratos de aluguer de um activo com uma cláusula dando ao locatário a opção de adquirir a propriedade do activo em contrapartida do preenchimento de condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como compras a prestações.*

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

   O **início da locação** *é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação. Nessa data:*
   (1) Uma locação é classificada como uma locação financeira ou operacional; e
   (2) No caso de uma locação financeira, as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação são determinadas.

   O **começo do prazo da locação** *é a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o activo locado. É a data do reconhecimento inicial da*

locação (quer dizer o reconhecimento dos activos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

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

(1) Após a ocorrência de alguma contingência remota;

(2) Com a permissão do locador;

(3) Se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou

(4) *Após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.*

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

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

(2) Para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador por:

[1] o locatário;

[2] Uma parte relacionada com o locatário; ou

[3] Um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.

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

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

Vida económica é ou*:*

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

(2) O número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido do activo por um ou mais utilizadores.

Valor residual garantido *é:*

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

(2) Para um locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

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

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

A taxa de juro implícita da locação *é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: 1) os pagamentos mínimos da locação; e 2) o valor residual não garantido seja igual à soma (i) do justo valor do activo locado e (ii) de quaisquer custos directos iniciais do locador.*

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

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

Classificação das locações

4. As locações podem ser classificadas em locações financeiras e locações operacionais. A classificação da locação deve ser feita no início da locação pelo locatário. É com base na medida em que os riscos e os benefícios inerentes à propriedade do activo locado são atribuídos ao locador ou ao locatário que é feita a classificação em locações financeiras ou locações operacionais. Uma locação é classificada como financeira se transfere substancialmente todos e riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. Uma locação operacional é uma locação que não seja uma locação financeira. No parágrafo da norma respeitante aos critérios para classificação das locações financeiras, instruções adicionais são dadas relativamente à substância do activo transferido. Quando os critérios são preenchidos, essas locações são classificadas como locações financeiras. O título de propriedade pode eventualmente ser ou não ser transferido.

5. A respeito da classificação de locações, é necessário compreender a definição de riscos e vantagens inerentes à propriedade e de transferência da propriedade do activo locado. Os riscos incluem a possibilidade de perdas decorrentes de capacidade não utilizada ou obsolescência técnica e de variações nos proveitos obtidos devido a alterações das condições económicas. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de funcionamento rentável durante a vida económica do activo e de ganhos de valorização no valor de realização do seu valor residual.

6. A transferência de riscos e benefícios inerentes à propriedade e transferência do título da propriedade podem não acontecer em simultâneo. A transferência do título de propriedade é feita segundo a lei, e a classificação de locações deve ser tratada de acordo com a substância da locação durante o período da transacção. Em circunstâncias normais, se a maioria dos riscos e vantagens do activo locado são transferidos para o locatário durante o prazo da locação, mesmo que o bem locado venha a ser devolvido ao locador no fim da locação, a locação deve ser tratada como locação financeira, uma vez que o valor do activo já não é material quando comparado com o seu valor antes de ter sido locado.

Critérios para Classificação das Locações Financeiras

7. O parágrafo 4.3 da norma mostra cinco situações genéricas que, individualmente ou em combinação, conduzem normalmente a que a locação seja classificada como locação financeira:
   (1) *A locação transfere a propriedade do activo para o locatário, no fim do prazo da locação.*
   Se estiver incluído nas cláusulas contratuais do contrato que a propriedade do activo locado será transferida para o locatário quando a locação terminar, será razoável determinar, no início da locação, que a propriedade será por fim transferida, e assim a locação deve ser classificada como locação financeira.
   (2) *O locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo que o justo valor à data em que a opção se torne exercível para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida.*
   Há duas implicações decorrentes deste princípio: (i) o locatário tem a opção de comprar o activo no final do prazo da locação ou em outra data que seja especificada; (ii) está mencionado nas condições contratuais da locação que o preço de compra será suficientemente mais baixo que o justo valor do activo locado na data em que a opção se torne exercível, sendo portanto razoavelmente certo no início da locação que o locatário quase de certeza irá comprar esse activo.
   (3) *O prazo da locação prolonga-se durante a maior parte da vida útil do activo, mesmo que o título de propriedade não seja transferido.*
   A vida útil do activo reporta-se ao período durante o qual se espera que o activo seja economicamente utilizável por um ou mais utilizadores, ou, por outras

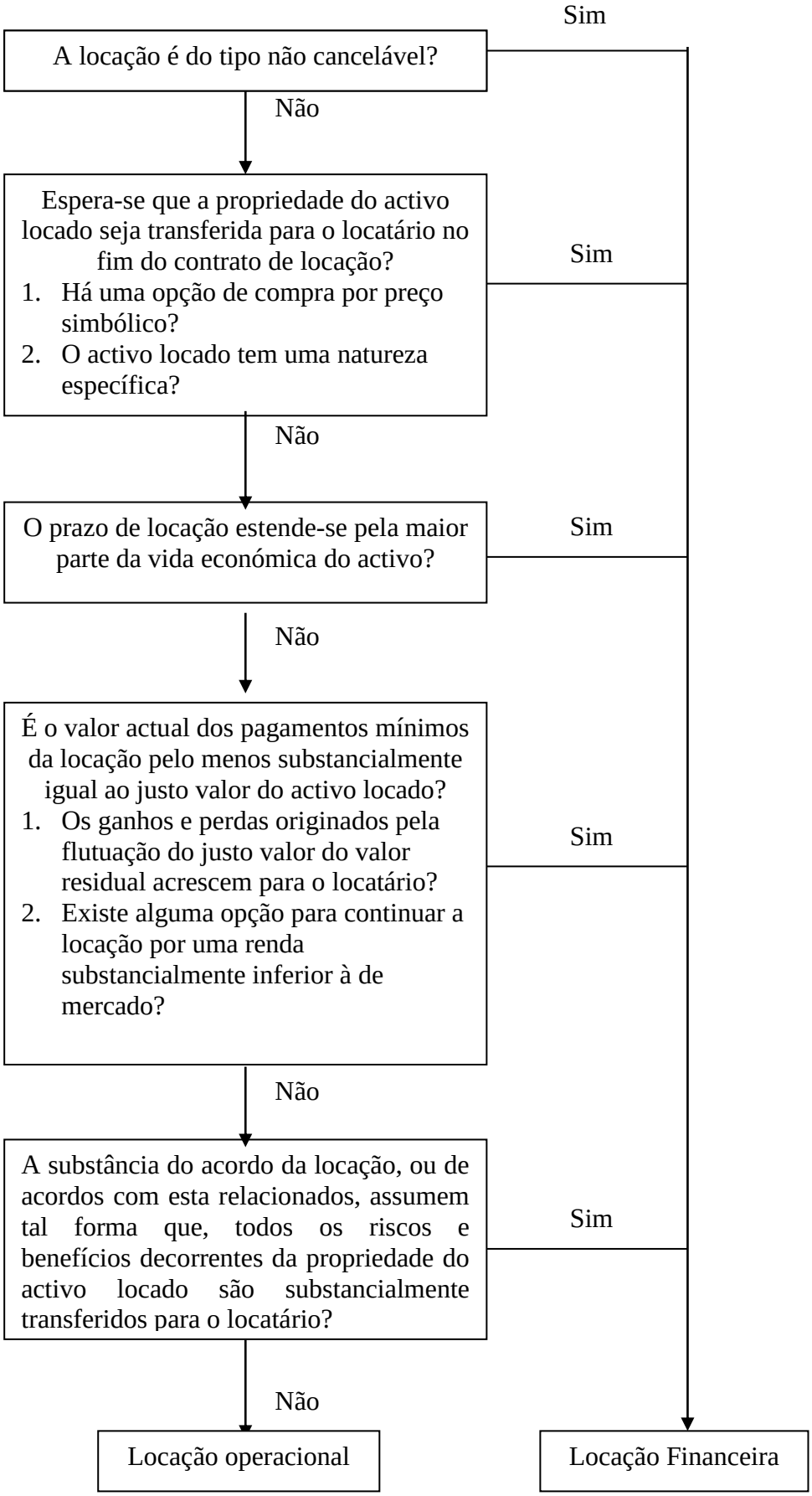
palavras, é a vida económica do activo. Para que haja uma instrução geral a ser aplicada na prática, é feita referência a normas de outras regiões ou países devido à falta de interpretações das Normas Internacionais de Relato Financeiro sobre o significado e alcance da expressão "maior parte". "Maior parte" refere-se ao prazo da locação quando este se prolonga, pelo menos, por 75% da vida económica do activo locado, a contar da data do início da locação.

(4) No início do contrato de locação o valor actual dos pagamentos mínimos da locação atinge, pelo menos substancialmente, todo o justo valor do activo locado.
De modo semelhante ao exposto acima no número anterior, não é fornecida pelas Normas Internacionais de Relato Financeiro, uma explicação para o que se deva entender pela expressão "pelo menos substancialmente tudo de...", pelo que se terão de tomar como referência outras normas, de modo a facilitar a sua aplicação prática. No presente contexto, "pelo menos substancialmente tudo" refere-se a 90% ou mais.

(5) *Os activos locados são de uma natureza tão especial que apenas o locatário os pode utilizar sem necessidade de fazer modificações significativas.*
Isto refere-se à situação em que um activo locado é comprado ou construído pelo locador de acordo com requisitos especificados pelo locatário, em termos de modelo, critérios e etc. Em circunstâncias normais, outros utilizadores só podem utilizar este activo de forma bastante limitada, a não ser que lhe sejam feitas modificações de vulto. Nestas condições, esta locação deve ser também classificada como locação financeira.

8. Com excepção das condições acima mencionadas, a entidade deve também considerar os seguintes indicadores que, individualmente ou combinados, podem também levar a concluir que uma locação deva ser classificada como locação financeira:
   (1) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas sofridas pelo locador, associadas com esse cancelamento, são suportadas pelo locatário.
   (2) Ganhos ou perdas originadas pelas flutuações no justo valor residual acrescem ou são suportadas pelo locatário (por exemplo, sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proveitos da venda no fim do contrato de locação);
   (3) O locatário tenha a capacidade de continuar a locação por um prazo suplementar e por uma renda que seja substancialmente inferior à renda de mercado.

   De acordo com o critério exposto, deve ter-se em consideração se os riscos e vantagens actuais inerentes aos activos locados foram já transferidos para o locatário, situação que será determinante na classificação de locações financeiras e locações operacionais.


A locação é do tipo não cancelável?
Sim
Não
Espera-se que a propriedade do activo locado seja transferida para o locatário no fim do contrato de locação?
1. Há uma opção de compra por preço simbólico?
2. O activo locado tem uma natureza específica?
Sim
Não
O prazo de locação estende-se pela maior parte da vida económica do activo?
Sim
Não
É o valor actual dos pagamentos mínimos da locação pelo menos substancialmente igual ao justo valor do activo locado?
1. Os ganhos e perdas originados pela flutuação do justo valor do valor residual acrescem para o locatário?
2. Existe alguma opção para continuar a locação por uma renda substancialmente inferior à de mercado?
Sim
Não
A substância do acordo da locação, ou de acordos com esta relacionados, assumem tal forma que, todos os riscos e benefícios decorrentes da propriedade do activo locado são substancialmente transferidos para o locatário?
Sim
Não
Locação operacional
Locação Financeira

Tratamento contabilístico das Locações Financeiras

Cálculo das Locações Financeiras

9. Está evidenciado no parágrafo 4.5 da norma, que *no começo do prazo da locação financeira os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços, por valores iguais aos pagamentos mínimos da locação, cada um dos quais determinado na data de início do contrato da locação.* A locação financeira é actualmente um método de obtenção de financiamento pelo locatário, em que um passivo é reconhecido ao mesmo tempo que um activo é adquirido. Em termos de tratamento contabilístico, o locatário deverá reconhecer, na data do início da locação, por um lado, o activo locado pela quantia escriturada, por outro, deve ser reconhecida também uma obrigação financeira derivada da locação. O valor a ser reconhecido será o mais baixo entre o seu justo valor e o valor actual dos pagamentos mínimos da locação financeira.

10. Para que se possa determinar a quantia escriturada das locações financeiras e as suas correspondentes e futuras obrigações (responsabilidades), os seguintes passos devem ser seguidos:

    ① Determinação dos pagamentos mínimos de locação:
    Os pagamentos mínimos da locação financeira são os pagamentos efectuados pelo locatário ou os que lhe possam vir a ser exigidos (excluindo a renda contingente e os custos de execução do contrato), juntamente com quaisquer valores garantidos pelo locatário ou parte com ele relacionado. O valor dos pagamentos mínimos da locação depende dos termos estabelecidos no contrato. Se for estabelecido que o título de propriedade é transferido no final do prazo da locação, então os pagamentos mínimos da locação igualam o total de pagamentos durante o prazo desta. Se for estabelecido que o locatário tem a opção de compra do activo locado, então os pagamentos mínimos da locação corresponderão à soma do total de pagamentos durante o prazo da locação mais o custo de compra do activo locado no fim daquele prazo; se o título de propriedade do activo locado não for transferido no fim do contrato de locação, os pagamentos mínimos da locação correspondem à soma do total dos pagamentos durante o prazo da locação e do valor garantido do activo pelo locatário.

    ② Determinação da taxa de desconto:
    Conforme referido na norma: "*A taxa de desconto utilizada no cálculo do valor actual dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável a sua determinação; se não o for, deve ser utilizada a taxa de juro incremental de financiamento do locatário...*". De acordo com esta norma, se a taxa de juro implícita na locação não puder ser obtida para determinação da taxa de desconto, por exemplo, se não for praticável determinar quer o justo valor do activo no início do contrato de locação, quer o valor residual no fim do contrato, então será impraticável determinar a taxa de juro implícita da locação. Nessas

circunstâncias, deve ser utilizada a taxa de juro incremental de financiamento do locatário, ou, por outras palavras, a taxa de juro para empréstimos a obter na banca, em condições semelhantes e para esse mesmo período.

③ Determinação do valor actual dos pagamentos mínimos:

O valor actual dos pagamentos mínimos de locação é a soma dos valores actuais das rendas e outros itens pagáveis durante cada período (referência deve ser feita ao parágrafo 3 da norma ou às notas explicativas abaixo). O método para calcular o valor actual será multiplicar os valores dos pagamentos da locação pelo correspondente factor actualizador (*present value interest factor* - PVIF). Contudo, se os pagamentos da locação forem idênticos em cada período, o índice para o valor actual de uma anuidade pode ser utilizado para calcular a soma dos valores actuais para cada período.

【Exemplo 1】O exemplo seguinte mostra o cálculo do valor actual dos pagamentos mínimos da locação.

Uma certa companhia paga anualmente MOP100.000 como renda de um activo. Os pagamentos de rendas são efectuados no fim de cada período, sendo que tanto o prazo de locação, como a vida útil do activo são de 4 anos. A taxa de juro implícita no contrato de locação (taxa de desconto) é de 8%. Os cálculos dos pagamentos mínimos de locação serão os seguintes:

Ano	Pagamentos De Rendas	Índice do Valor actual	Valor actual
1	100.000	0.9259	92.590
2	100.000	0.8573	85.730
3	100.000	0.7938	79.380
4	100.000	0.7350	73.500
			331.200

O valor actual dos pagamentos mínimos da locação deste activo é MOP331.200.

O valor actual do índice da anualidade pode também ser usado nos cálculos:

O valor actual dos pagamentos mínimos de locação

= rendas a pagar em cada período x índice do valor actual da anuidade (4 anos, 8%)

= 100.000 x 3.3121

= MOP331.210 (valor aproximado do cálculo acima)

④ A comparação entre o valor calculado para o valor actual dos pagamentos mínimos de locação e o justo valor do activo deve ser feita, após o que a quantia a escriturar será a mais pequena das duas.

⑤ Há duas maneiras de proceder. No caso de o locatário criar uma conta para "custos não reconhecidos de locações financeiras", o locatário deve reconhecer a diferença entre a quantia escriturada do activo locado e os pagamentos futuros da locação, como custos financeiros não reconhecidos. Estes custos devem ser amortizados durante os períodos contabilísticos da locação. O locatário deve aplicar métodos apropriados de cálculo e imputação de gastos financeiros da locação. Na data do balanço, as obrigações relativas à locação financeira devem ser divulgadas subtraídas dos custos não reconhecidos das locações financeiras. Por outro lado, se essa conta não for criada, o locatário deve debitar o activo em locação financeira, assim como creditar uma obrigação para pagamentos futuros da locação no balanço, e os gastos da locação financeira devem ser reconhecidos na demonstração de resultados durante cada período contabilístico.

11. No início da locação, o activo e passivo para os pagamentos futuros da locação devem ser reconhecidos no balanço, pelos mesmos valores, excepto para alguns custos iniciais directos do locatário (custos legais e de preparação, imposto de selo relacionado com a locação) que são adicionados ao custo reconhecido do activo. Os passivos devem ser classificados em passivos correntes e não correntes no balanço, e o mesmo também se aplica às obrigações derivadas das locações financeiras. Os tratamentos contabilísticos são os seguintes:

Débito:	Activo em locação financeira	xxx	
Crédito:	Passivo de locação financeira		xxx

Se o locatário incorrer em alguns custos directos iniciais, os correspondentes registos contabilísticos deverão ser os seguintes:

Débito:	Activo em locação financeira	xxx	
Crédito:	Caixa		xxx

12. No início da locação, o locatário deve estimar o valor residual do activo, com base nas condições de mercado no fim do período da locação. O locatário pode garantir ao locador um valor residual quando o activo for devolvido, que pode variar entre 1% e 100% do valor residual. A eventual percentagem é decidida por ambos o locador e o locatário, após negociação. Contudo, quando o locatário não for capaz de garantir o valor residual total, a parte remanescente é considerada como o valor residual não garantido.

13. No cálculo do valor actual dos pagamentos mínimos da locação, se a taxa de juro implícita na locação for conhecida, deve ser usada como taxa de desconto. A taxa de juro implícita da locação é taxa de desconto que, à data de início da locação, origina que o valor actual agregado dos pagamentos mínimos da locação e o valor residual não garantido, seja igual à soma do justo valor do activo locado e quaisquer custos iniciais directos do locador. Se o juro implícito na locação não estiver determinado, deverá ser aplicada a taxa de juro incremental de financiamento do locatário. Esta taxa de juro é a

que o locatário aplicaria numa locação semelhante, ou, se esta não for determinável, a taxa de juro de um empréstimo, em semelhantes condições de prazo, para financiamento daquele mesmo activo.

14. Rendas contingentes referem-se à parte dos pagamentos da locação que não são de valor fixo, mas baseadas no valor futuro de um factor que varia, embora não em função da passagem do tempo. Em cumprimento da norma, as rendas contingentes devem ser classificadas como gastos nos períodos em que ocorrerem, já que essas despesas são calculadas com base em factores distintos do tempo (taxa de desconto) e assim não devem ser incluídas nos cálculos dos pagamentos mínimos da locação ou como gastos financeiros. Por outro lado, despesas suportadas pelo locador, que ultimamente serão pagas pelo locatário (custos de execução, como seguros e manutenção), devem ser reconhecidas como gastos, com base no princípio do acréscimo.

【Exemplo 2】Em 31 de Dezembro de 2005, a companhia ABC assinou um contrato de locação de um veículo, pelo período de 4 anos, com a companhia BCD. O justo valor do veículo é $140.000, e a companhia ABC paga $40.000 de renda no início de cada período, cobrindo $2.500 de seguro e manutenção, pagáveis pela companhia BCD. Na negociação dos termos da locação, ambas a companhia ABC e BCD, suportaram, respectivamente, pagamentos de $2.000 e $1.500. Adicionalmente, a companhia ABC garante um valor residual de $10.000, sendo o valor residual estimado do activo de $15.000.

Análise:
Determinar os diferentes parâmetros com base na informação anterior:

Justo valor do veículo	= $140.000
Valor residual garantido	= $10.000
Valor residual não garantido ($15.000-$10.000)	= $5.000
Custos de execução	= $2.500
Custos iniciais do locatário (companhia ABC)	= $1.500
Custos iniciais do locador (companhia BCD)	= $2.000
Pagamentos mínimos da locação	= $160.000

	1/1/2006	1/1/2007	1/1/2008	1/1/2009	31/12/2009
Pagamento de rendas	40.000	40.000	40.000	40.000	
Custos de execução	2.500	2.500	2.500	2.500	
Rendas	37.500	37.500	37.500	37.500	
Valor residual garantido					10.000
Pagamentos mínimos de locação	37.500	37.500	37.500	37.500	10.000

A taxa de juro implícita na locação é a taxa de desconto obtida quando a seguinte equação se torna equivalente:

Valor actual de (pagamentos mínimos de locação + valor residual não garantido)
= justo valor do activo + custos directos iniciais do locatário.
A taxa de juro implícita na locação é calculada segundo o ponto de vista do locatário, o método de cálculo é semelhante ao cálculo da taxa interna de rentabilidade (TIR, ou no acrónimo inglês IRR - *internal rate of return*).

	1/1/2006	1/1/2007	1/1/2008	1/1/2009	31/12/2009
Justo valor dos activos	(140.000)				
Custos directos iniciais	(2.000)				
Pagamentos mínimos de locação	37.500	37.500	37.500	37.500	10.000
Valor residual não garantido					5.000
Valor actual dos Fluxos de Caixa	(104.500)	37.500	37.500	37.500	15.000

Calcule a taxa de juro implícita na locação utilizando o método de «Tentativas e correcção de erros» e o «Método da interpolação».
Quando a taxa de desconto é de 9%, o valor actual líquido dos fluxos de caixa é de $1.050.
Quando a taxa de desconto é de 10%, o valor actual líquido dos fluxos de caixa é de ($998).

Com base no cálculo acima, a taxa de juro implícita na locação (r) situa-se entre os 9% e 10% , e pode ser determinada pelo método da interpolação:

$$\left\{\frac{\$1{,}050}{\$1{,}050-(-998)}\right\} = \left\{\frac{9\%-\mathrm{r}\%}{9\%-10\%}\right\}$$

$$\mathrm{r}\% = 9.5\%$$

O valor actual dos pagamentos mínimos de locação é igual
= $37.500 + $37.500 × PVIFA(9.5%,3) + $10.000 × PVIF(9.5%,4)
(*onde: PVIF = present value interest factor; e PVIFA = 'PVIF' para cada anuidade*)
= $37.500 + $37.500 × 2.5089 + 10.000 × 0.6956
= $138.540
No início do período de locação, a companhia ABC deve preparar as seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito:	Activo em locação financeira	138.540	
Crédito:	Passivo de locação financeira		138.540
Débito:	Activo em locação financeira	1.500	
Crédito:	Caixa		1.500
Débito:	Obrigações de locações financeiras	37.500	
Débito:	Despesas antecipadas	2.500	
Crédito:	Caixa		40.000

No início da locação, a quantia escriturada do activo locado por locação financeira é $140.040 ($138.540 + $1.500).
Aquando do cálculo da taxa de desconto para o activo locado, no final do ano, o valor residual do activo que deve ser usado é de $10.000.

15. Se existir uma opção de compra do activo locado no final do prazo da locação, ou no caso do valor residual do activo locado estar completamente garantido pelo locatário, os pagamentos mínimos da locação serão iguais ao justo valor do activo, pois todos os riscos e vantagens inerentes ao activo são transferidos para o locatário.

【Exemplo 3】Utilizando a mesma informação do exemplo 2, suponha que o valor residual usado nos cálculos é agora de $5.000. Nada mais se alterando, considere quais os parâmetros que serão afectados.

Análise:
Uma vez que o valor residual garantido é agora maior que o valor residual do activo, o valor residual não garantido é zero.
Valor actual dos pagamentos mínimos de locação = justo valor do activo locado
= $140.000

Ao calcular os gastos de depreciação para o activo locado no fim do ano, o valor residual do activo que se deve usar é de $5.000.

【Exemplo 4】A empresa ABC assinou um contrato de locação financeira de 5 anos, por um veículo, com a empresa BCD. O justo valor do veículo é de $200.000. As rendas são pagas mensalmente. No início da locação, o valor actual dos pagamentos mínimos da locação e o valor residual não garantido eram $188.000 e $30.000, respectivamente. É solicitado o seguinte:
Qual o valor da obrigação da locação financeira a ser reconhecido no passivo, no início da locação?

Análise:
Uma vez que a obrigação da locação financeira é escriturada pelo mais baixo dos valores, justo valor ou valor actual dos pagamentos mínimos de locação, os activos e responsabilidades da locação financeira devem ser escriturados pelo valor actual dos pagamentos mínimos da locação, ou seja, $188.000. Adicionalmente, a diferença de $12.000 entre o justo valor e os pagamentos mínimos da locação é o valor actual do valor estimado residual não garantido ($30.000) do activo locado (veículo).

Cálculo dos Gastos Financeiros

16. Em cumprimento do parágrafo 4.6 da norma, os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o gasto financeiro e a redução do passivo pendente. O gasto financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação, de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. Assim, o locatário pode com razoabilidade repartir os pagamentos mínimos da locação de cada período (ou seja, as rendas) entre gastos financeiros e a redução do passivo pendente. Os métodos utilizados para essa repartição devem proporcionar um rácio constante de gastos financeiros em relação ao saldo de abertura da obrigação de locação de cada período. Para atingir isso, os gastos financeiros de cada período devem ser calculados multiplicando o saldo de abertura da obrigação de locação por uma taxa de juro constante. Esta taxa de juro deve ser equivalente à taxa de desconto utilizada no cálculo do valor actual dos pagamentos mínimos da locação ou à taxa de juro implícita na locação financeira.

Cálculo da Depreciação dos Activos Locados

17. A depreciação de um activo locado é imputada, numa base sistemática, a cada período contabilístico e deve ser consistente com a política de depreciação adoptada para outros activos semelhantes possuídos pelo locatário. Se houver uma certeza razoável que o locador venha a obter a propriedade do activo no final do prazo da locação, o período de utilização esperada é a vida útil do activo. De outro modo o activo será depreciado durante o mais curto dos períodos, ou o prazo da locação ou o da sua vida útil. Por exemplo, uma certa companhia assinou um contrato de locação financeira, relativamente a um activo locado por quatro anos. A vida útil de activos semelhantes é, para a companhia, de 5 anos. A companhia espera devolver o activo locado ao locador no final do prazo da locação. Nestas circunstâncias, o activo deve ser depreciado durante 4 anos. Contudo, se a companhia decidir exercer a opção de compra no fim do contrato, deverá então aplicar a sua política normal, consistente com o tratamento dado a activos semelhantes possuídos pela companhia, isto é, a companhia deve depreciar o activo locado durante uma vida útil de cinco anos.

【Exemplo 5】Assumindo que, em 1 de Janeiro de 2005, a companhia ABC assinou um contrato de locação com a companhia BCD, para locar um dos activos desta última durante 3 anos. As principais condições contratuais fixadas foram:

① O justo valor do activo locado é de MOP 1.000.000.

② A vida económica do activo é de 3 anos.

③ A renda está dividida em três prestações anuais de MOP 360.000, começando em 31 de Dezembro de 2005. A companhia ABC também paga adicionalmente MOP 1.000 de seguro do activo por ano.

④ A companhia ABC garantiu à companhia BCD que o valor residual do activo

no fim do prazo da locação (em 31 de Dezembro de 2007) será de MOP 50.000.

⑤ O valor residual estimado do activo locado é de MOP 12.000.

⑥ A taxa de juro implícita na locação é de 10%.

⑦ O locatário pagou $30.000 em imposto de selo e honorários a consultores legais.

Passo 1: Classificação da locação em locação financeira ou em locação operacional. De acordo com a informação dada neste exemplo, o prazo de locação é igual à vida económica do activo (superior a 75%), e o valor actual dos pagamentos mínimos de locação é de MOP 932.832 (veja os cálculos abaixo), que é equivalente a aproximadamente 93% do justo valor do activo (superior a 90%). Assim, o activo deve ser considerado como em locação financeira.

Cálculo do valor actual dos pagamentos mínimos da locação:

Valor actual do valor residual garantido	= 50.000 × 075131[(1)]	= 37.566
Valor actual da anuidade para cada período de renda	= 360.000 × 2.48685[(2)]	= 895.266
		= 932.832

[(1)]Índice do valor actual (3 períodos, 10%) = 0.75131

[(2)]Valor actual do índice da anuidade (3 períodos, 10%) = 2.48685

Lançamentos contabilísticos em 1 de Janeiro de 2005 (começo do prazo da locação):

Activos em locação financeira e passivos relacionados

Débito:	Activos em locação financeira	962.832	
Crédito:	Obrigações por locações financeiras		932.832
Crédito:	Caixa		30.000

Passo 2: Repartição da renda de cada período entre os gastos financeiros e a redução da obrigação contratual. Os gastos financeiros são calculados pela multiplicação da quantia escriturada da obrigação de locação financeira por uma taxa de juro apropriada. A taxa de juro a aplicar neste caso é a taxa de juro implícita na locação. O saldo obtido pela subtracção dos gastos financeiros à renda de cada período pode então ser deduzido da obrigação da locação financeira. Este procedimento está de acordo com o parágrafo 4.6 da norma, que estabelece que uma taxa de juro periódica constante deve ser aplicada ao saldo remanescente do passivo. O cálculo dos gastos financeiros e correspondentes obrigações da locação financeira são os seguintes:

Ano	Obrigação contratual inicial (1)	Renda (2)	Gastos financeiros (3)=(1)x10%	Redução na obrigação contratual (4)=(2)–(3)	Obrigação contratual final (5)=(1)–(4)
1	932.832	360.000	93.283	266.717	666.115
2	666.115	360.000	66.612	293.388	372.727
3	372.727	360.000	37.273	322.727	50.000
Total		1.080.000	197.168	882.832	

Passo 3: Cálculo dos custos de depreciação do activo em locação financeira.
Como a companhia ABC obteve já os direitos de usar e controlar o activo, os riscos e vantagens foram já substancialmente transferidos para si. O critério para reconhecimento do activo está preenchido, de acordo com a norma, em consequência é requerido que a depreciação seja imputada ao activo locado. Esta imputação deve ser aplicada em consistência com a política de depreciação da companhia, isto é, aplicando métodos semelhantes para a depreciação e vidas úteis. Contudo, se o título de propriedade não for transferido para a companhia no fim do prazo de locação, então o activo locado deve ser depreciado no mais curto dos períodos, ou o prazo da locação ou a sua vida útil. De acordo com a informação disponibilizada acima, o activo deverá ser depreciado durante 3 anos. A depreciação deve ser calculada usando o valor residual estimado e não o valor residual garantido. Os cálculos são os seguintes:

Depreciação = (962.832 – 12.000) ÷ 3 = 316.944

Passo 4: Preparação dos registos contabilísticos
De acordo com a informação acima fornecida, a companhia ABC deve proceder aos seguintes lançamentos contabilísticos, em 31 de Dezembro de 2005:

1) Gasto financeiro, dedução na obrigação da locação financeira e renda a pagar
   Débito: Gastos financeiros 93.283
   Débito: Redução do passivo pendente 266.717
   Crédito: Caixa 360.000

2) Seguros
   Débito: Seguros 1.000
   Crédito: Caixa 1.000

3) Depreciação de activos em locação financeira
   Débito: Gastos de depreciação 316.944
   Crédito: Depreciações acumuladas 316.944

4) A quantia escriturada nas respectivas contas do balanço

Activos em locação financeira	962.832
A deduzir: depreciações acumuladas	316.944
	645.888

Obrigação da locação financeira	666.115

Desta obrigação, o valor de 293.388 é pagável no prazo de 12 meses a contar da data do balanço, devendo assim ser tratado como um activo corrente. Os restantes 372.727 deverão ser tratados como activos não correntes.

A companhia ABC deve preparar os seguintes lançamentos contabilísticos, em 31 de Dezembro de 2006

1) Gastos financeiros, dedução na obrigação da locação financeira e renda a pagar

Débito:	Gasto financeiro	66.612	
Débito:	Passivo da locação financeira	293.388	
Crédito:	Caixa		360.000

2) Seguros

Débito:	Seguros	1.000	
Crédito:	Caixa		1.000

3) Depreciação de activos em locação financeira

Débito:	Depreciação	316.944	
Crédito:	Activos em locação financeira - Depreciações acumuladas		316.944

4) A quantia escriturada nas respectivas contas do balanço

Activos em locação financeira	962.832
A deduzir: depreciações acumuladas	633.888
	328.944

Obrigação da locação financeira	372.727

(O valor total é considerado um passivo corrente)

A companhia ABC deve preparar os seguintes lançamentos contabilísticos, em 31 de Dezembro de 2007:

Como o contrato de locação termina em 2007, a companhia devolverá o activo à companhia BCD.

1) Gastos financeiros, dedução na obrigação da locação financeira, pagamento de renda

Débito:	Gastos financeiros	37.273	
Débito:	Obrigação da locação financeira	322.727	
Crédito:	Caixa		360.000

2) Seguros

Débito:	Seguros	1.000	
Crédito:	Caixa		1.000

3) Depreciação de activos em locação financeira

Débito:	Depreciação	316.944	
Crédito:	Activos em locações financeiras - Depreciações acumuladas		316.944

4) Enquanto o activo locado não for devolvido, a quantia escriturada nas respectivas contas do balanço é a seguinte:

Activos em locação financeira	962.832
A deduzir: depreciações acumuladas	950.832
	12.000
Obrigação da locação financeira	50.000

5) Lançamentos contabilísticos relacionados com a devolução do activo

Débito:	Passivo da locação	50.000	
Débito:	Depreciação acumulada	950.832	
Crédito:	Activos em locação financeira		962.832
Crédito:	Caixa		38.000

Em 31 de Dezembro de 2007, a companhia ABC, locatária, devolve o activo ao locador, que tinha um valor residual garantido de MOP 50.000. Assim, o locatário deve pagar ao locador MOP 38.000, o valor da diferença entre o valor residual garantido e o valor residual actual (50.000-12.000).

Outros Tratamentos para os Encargos Financeiros

18. Para além do método actuarial, aplicado no 【exemplo 5】 anterior, ou do método da taxa de juro efectiva, os gastos financeiros podem ser amortizados com métodos mais simples, como o método da linha recta ou o método da soma dos dígitos do número de anos, de acordo com o parágrafo 4.7 da norma.

De acordo com a informação dada no 【exemplo 5】, os gastos financeiros totalizam MOP 197.168 (= 360.000 x 3 + 50.000 – 932.832). Supondo que o método da linha recta é adoptado para amortização dos gastos financeiros:

Amortização anual dos gastos financeiros = MOP197.168 ÷3 = MOP65.723

Agora supondo que é adoptado o método da soma dos dígitos:
Primeiro é necessário calcular a soma do número de anos a ser utilizada como denominador = n (n + 1) ÷ 2 = 3 (3 + 1) ÷ 2 = 6

Ano	Gastos Financeiros Totais	Fracção	Amortização dos Gastos Financeiros
1	197.168	3/6	98.584
2	197.168	2/6	65.723
3	197.168	1/6	32.861

Em comparação com o método actuarial, quer o método da linha recta, quer o da soma dos dígitos do número de anos, são mais simples de aplicar e também evitam a necessidade de calcular a taxa de juro implícita na locação.

Locações operacionais

19. Nas locações operacionais, os riscos e vantagens inerentes à propriedade do activo locado não são usualmente transferidos para o locatário, sendo habitualmente o locador a suportar o custo de execução do contrato. O locatário tem apenas de reconhecer como gastos os pagamentos relativos à locação.

20. As locações de terrenos e edifícios são classificadas em locações operacionais ou locações financeiras, da mesma maneira que as locações de outros activos. Mas os terrenos e os edifícios em si devem ser considerados separadamente numa locação que os tenha por objecto. Uma característica dos terrenos é a de terem uma vida económica indefinida, e se não se espera que o título de propriedade seja transferido para o locatário no final do prazo da locação, o locatário normalmente não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, pelo que, nesse caso, a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento de renda efectuado ao iniciar uma locação que seja considerada como operacional, representa um pagamento antecipado que será amortizado durante o prazo da locação, de acordo com o modelo de benefícios proporcionados.

Tratamento Contabilístico das Locações Operacionais

21. De acordo com a norma, os pagamentos relativos à locação devem ser reconhecidos como gastos, com base no método da linha recta, durante o prazo da locação, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal dos benefícios a receber pelo utilizador. Deve ser aplicado, no cálculo dos gastos de locação de cada um dos períodos, o regime contabilístico do acréscimo, sendo o pagamento total da renda

distribuído uniformemente por cada um dos períodos contabilísticos, em vez dos valores pagos.

【Exemplo 6】Em 1 de Janeiro de 2005, a companhia ABC assinou um contrato de locação com a companhia BCD. A vida útil estimada do activo é de 20 anos, com um justo valor de MOP7.000.000. Foi estabelecido nos termos contratuais que a companhia ABC deverá pagar MOP 600.000 no início do prazo de locação, e prestações anuais de MOP200.000, a liquidar no final de cada ano, totalizando MOP 1.200.000.

Passo 1: Classificar a locação como financeira ou operacional.

A locação acima mencionada não satisfaz os critérios que caracterizam uma locação financeira, daí deve ser tratada como locação operacional.

Passo 2: Cálculo dos custos anuais da locação operacional:

Custos da locação operacional = 1.200.000 ÷ 3 = 400.000

Passo 3: Lançamentos contabilísticos:.

No dia 1 de Janeiro de 2005:

Débito:	Gastos diferidos a longo prazo	600.000	
Crédito:	Caixa		600.000

No dia 31 de Dezembro de 2005, 31 de Dezembro de 2006, 31 de Dezembro de 2007:

Débito:	Gastos diferidos a longo prazo	200.000	
Crédito:	Caixa		200.000
Débito:	Rendas da locação operacional	400.000	
Crédito:	Gastos diferidos a longo prazo		400.000

Tratamento Contabilístico para Incentivos à Locação Operacional

22. Nalgumas ocasiões, o locador pode dar incentivos às locações operacionais, tais como arrendamentos para férias, ou assumindo parte dos encargos por conta do locatário. Contudo, na realidade, o locador recupera habitualmente os custos desses incentivos nas rendas. Daí que o locatário deva distribuir o valor originado por esses incentivos, de forma uniforme e durante o prazo da locação. Em termos gerais pode-se dizer que as rendas são normalmente mais elevadas nos contratos de locação que incluem incentivos.

【Exemplo 7】Em 1 de Janeiro de 2008, a companhia ABC assinou a prorrogação, por mais três anos, dum contrato com a empresa BCD, relativo a um activo locado. Nessa altura, o justo valor do activo era de MOP 6.000.000. As condições do novo contrato estabelecem que não haverá pagamento de renda durante o primeiro ano e MOP 450.000 serão pagos no fim do segundo e terceiro anos, totalizando

MOP900.000.

Passo 1: Classificar a locação como financeira ou operacional.
O activo acima foi classificado como locação operacional.

Passo 2: Calcular o custo da locação operacional para cada um dos anos.

Custo da locação operacional = 900.000 ÷ 3 = 300.000

Passo 3: Preparação dos lançamentos contabilísticos
Em 31 de Dezembro de 2008:

Débito:	Rendas da locação operacional	300.000	
Crédito:	Dívidas a pagar		300.000

Em 31 de Dezembro de 2009 e em 31 de Dezembro de 2010:

Débito:	Rendas da locação operacional	300.000	
Crédito:	Dívidas a pagar		300.000
Débito:	Dívidas a pagar	450.000	
Crédito:	Caixa		450.000

Divulgações

Divulgações relativas às locações financeiras

23. As normas requerem que o locatário, a respeito das locações financeiras, faça nas demonstrações financeiras (principalmente nas notas explicativas), as seguintes divulgações:
    (1) Para cada classe de activos, a quantia líquida escriturada à data de balanço;
    (2) O valor actual dos pagamentos mínimos da locação, na data de balanço, para cada um dos seguintes períodos:
        [1] Não mais de um ano;
        [2] Mais de um ano.

【Exemplo 8】Com base na informação do 【exemplo *5*】 a companhia ABC deve divulgar, nas notas às demonstrações financeiras, e a respeito das locações *operacionais:*

Esta companhia iniciou uma locação operacional respeitante a um activo em 1 de Janeiro de 2005, por um período de 3 anos. Em 31 de Dezembro de 2005, a quantia escriturada do activo era MOP 645.888. Os valores totais e actuais dos pagamentos mínimos da locação são os seguintes:

	Total	Actual
Período não superior a um ano	360.000	*327.772
Período superior a um ano	410.000	#338.843
	770.000	666.115

* 360.000 ÷ (1+10%) = 327.272
# 410.000 ÷ $(1\text{-}10\%)^2$ = 338.843

Divulgações relativas às locações operacionais

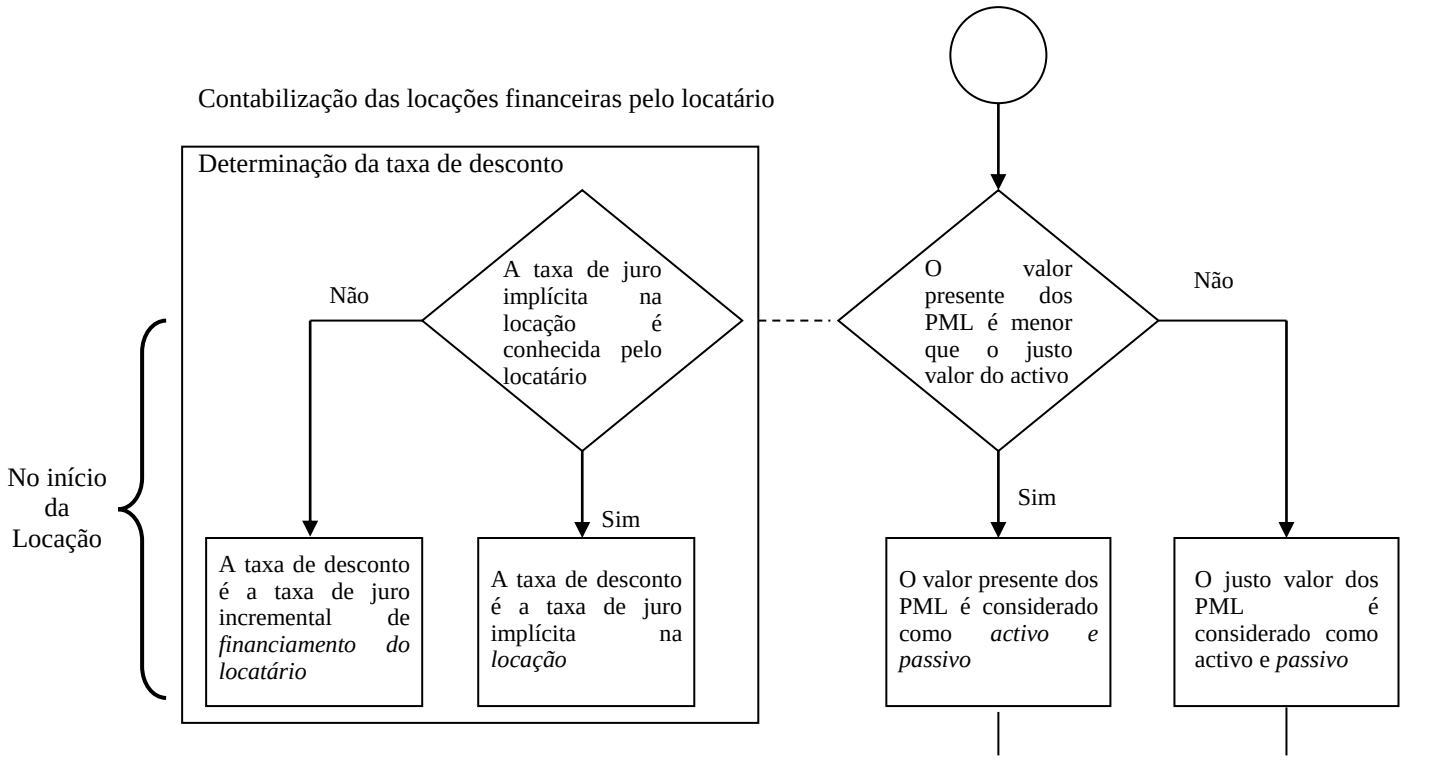
24. Para as locações operacionais não canceláveis, como a entidade assumiu uma promessa de pagamentos da locação futuros, de acordo com o contrato de locação, mesmo não tendo a entidade necessidade de reconhecer essa promessa como um passivo, a norma requer que o locatário faça as seguintes divulgações respeitantes aos pagamentos mínimos das locações operacionais que não sejam canceláveis, nas notas explicativas às demonstrações financeiras:
    (1) Pagamentos mínimos da locação por prazo não superior um ano;
    (2) Pagamentos mínimos da locação por prazo superior a um ano;

【Exemplo 9】Assumindo que a companhia tem uma locação operacional não cancelável no valor de MOP500.000, com pagamentos a ser distribuídos uniformemente durante os próximos 5 anos, a Companhia ABC deverá fazer as seguintes divulgações, nas notas explicativas às demonstrações financeiras:

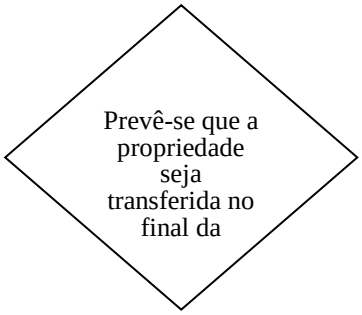
Esta companhia iniciou um contrato de locação operacional por um período de 5 anos e que expira no ano corrente, sendo os pagamentos mínimos da locação operacional os seguintes:

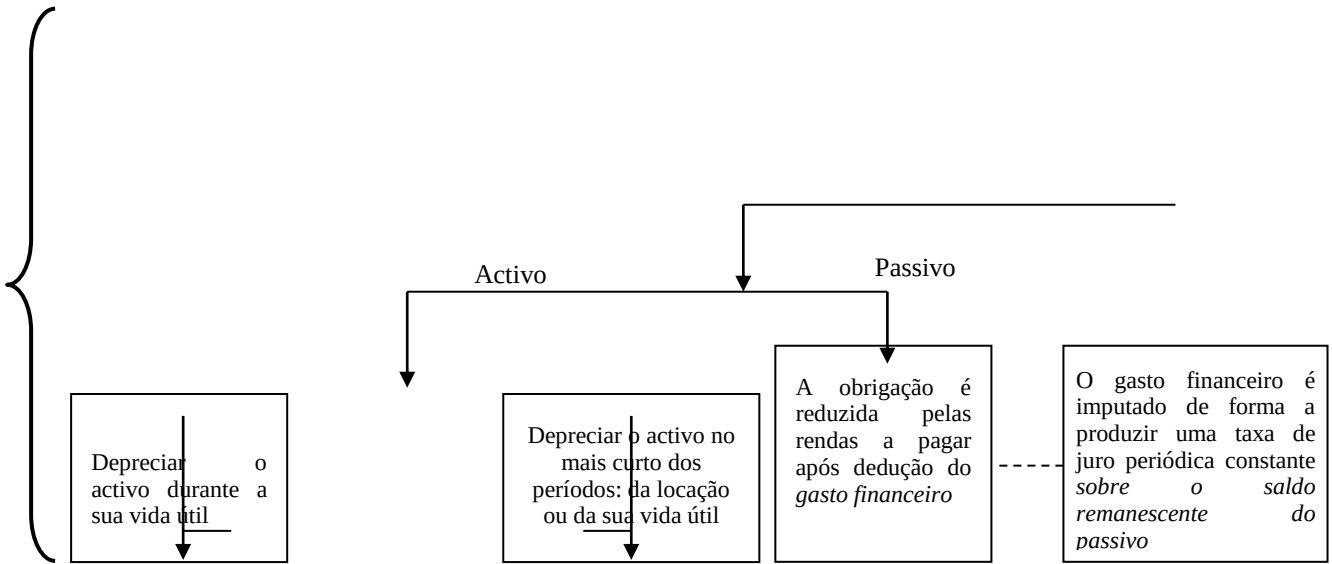
	MOP
Por prazo não superior um ano	100.000
Por prazo superior a um ano	400.000
	500.000

O diagrama seguinte dá um sumário útil do tratamento contabilístico a dar pelo locatário à locação financeira.



PML: pagamentos mínimos da locação





Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 5

Activos Intangíveis

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos activos intangíveis, incluindo a sua definição, reconhecimento, mensuração, amortização e divulgações.
2. O *goodwill* obtido numa concentração de actividades empresariais representa os pagamentos da adquirente relativamente a benefícios económicos futuros esperados, os quais não são possíveis de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Por agora, as Normas Sucintas de Relato Financeiro não cobrem o tratamento contabilístico a dar às fusões de empresas, e, por isso, os tratamentos contabilísticos do *goodwill* não estão incluídos nesta norma.

Definições

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

   Um **activo intangível** *é um activo não monetário identificável, sem substância física.*

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

   Amortização *é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil.*

   Vida útil *é:*
   (1) O período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; *ou*
   (2) *O número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo.*

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

   Valor residual *de um activo intangível é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o activo já tivesse na idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.*

Quantia escriturada *é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após dedução de qualquer amortização acumulada*.

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

(1) Os itens negociados no mercado sejam homogéneos;

(2) Possam ser encontrados, em qualquer momento, compradores e vendedores dispostos a negociar;

(3) Os preços estejam disponíveis ao público.

Desenvolvimento *é a aplicação das descobertas derivadas de pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.*

Pesquisa *é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.*

4. Um activo intangível é um activo não monetário identificável, sem substância física. A definição de activo intangível exige que este seja identificável para o distinguir claramente do *goodwill*. Para além de preencher a definição de activo, ou seja, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros, deve também ter as características de um activo intangível, ou seja, a inexistência de substância física e identificabilidade.

5. Activos não monetários são activos que são recebidos em montantes de dinheiro que não é possível fixar ou determinar. Activos não monetários a longo prazo podem ser classificados em activos tangíveis e activos intangíveis, sendo tangíveis os que têm substância física, e intangíveis aqueles que não têm substância física ou cujo valor não pode ser determinado pela sua substância física, tal como o valor do software de um computador que não pode ser mensurado pelo custo do disco onde está gravado.

6. Um activo satisfaz o critério de identificabilidade, na definição de activo intangível, quando:
   (1) For separável, ou seja, susceptível de ser separado ou dividido da entidade e ser vendido ou transferido, licenciado, alugado, trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo com ele relacionado; ou
   (2) Resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

7. Uma entidade controla um activo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade controlar os benefícios económicos futuros enraíza-se nos direitos legais que sejam possíveis de impor em tribunal, tais como

direitos de patente e de autor. Por outro lado, uma entidade pode dispor de uma equipa de trabalhadores especializados nos quais poderá identificar, através de formação, aptidões adicionais que possam originar benefícios económicos futuros. Habitualmente, uma entidade tem um controlo insuficiente sobre os benefícios económicos futuros originados por uma equipa de trabalhadores especializados ou pela sua formação, pelo que os itens em causa não preencherão a definição de activo intangível.
Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é condição necessária para o controlo, porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros por alguma outra forma.

8. Os benefícios económicos futuros que fluem de um activo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do activo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

9. O goodwill obtido numa concentração de actividades empresariais representa os pagamentos da adquirente relativamente a benefícios económicos futuros esperados, os quais não são possíveis de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Esta norma não é aplicável ao goodwill obtido por concentrações de actividades empresariais.

Reconhecimento e Mensuração

10. O reconhecimento de um item como um activo intangível exige que a entidade demonstre que o item satisfaz:
    (i) A definição de activo:
    Um activo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que benefícios económicos futuros fluam para a entidade.
    (ii) A definição de activo intangível:
    Identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.
    (iii) O Critério de reconhecimento:
    Um activo intangível deve ser reconhecido, se e apenas se:
        (1) For provável que os benefícios económicos futuros esperados, que sejam atribuíveis ao activo, fluam para a entidade; e
        (2) O custo de activo possa ser fiavelmente mensurado.
        Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a

melhor estimativa da gerência do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo.

【Exemplo 1】Determine se os itens seguintes devem ser ou não classificados como activos intangíveis.
(i) Equipamentos de produção; (ii) *Software* para computadores;
(iii) *Hardware* de computadores; (iv) Licenças

(i) As instalações de produção são activos identificáveis e não monetários, no entanto possuem forma material, pelo que não são consideradas activos intangíveis.
(ii) O *software* informático é um activo identificável e não monetário, cuja forma é materializada em discos magnéticos. Contudo, o valor destes discos é muito inferior ao do *software*, pelo que o principal motivo para a sua caracterização como activo intangível reside no facto de não possuir forma material.
(iii) O *hardware* informático é um activo identificável e não monetário, que, no entanto, possui forma material. Deste modo, não é um activo intangível, mas sim tangível.
(iv) As licenças de utilização são activos identificáveis e não monetários, cuja forma se materializa num documento. Contudo, o valor do papel utilizado naquele documento é, de longe, inferior ao valor da licença, assim, a caracterização desta como activo intangível deve-se, principalmente, ao facto de não possuir forma material.

11. Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo. O custo de um activo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade, designadamente quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.

12. O custo de um activo intangível adquirido deve ser separadamente determinado e mensurado, ao contrário dos activos fixos tangíveis. O custo compreende aqui: o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido. Os custos directamente atribuíveis incluem os gastos com mão-de-obra directa, os gastos com honorários profissionais, e outros custos com testes ao funcionamento dos activos.

13. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível deverá cessar quando o activo estiver em condições de funcionar da forma pretendida pela gerência. Por outras palavras, os dispêndios ocorridos após o momento em que o activo intangível esteja pronto para utilização não devem ser incluídos na quantia escriturada desse activo.

14. Relativamente aos custos de empréstimos obtidos sobre activos intangíveis, pode-se proceder à sua capitalização, nos termos da "Norma Sucinta de Relato Financeiro 11 – Custos de Empréstimos Obtidos".

15: Quando os custos adicionais ou subsequentes aumentem o nível da produção ou dos benefícios do activo, aqueles poderão, ainda, ser incluídos na quantia escriturada do activo.

Activos Intangíveis Gerados Internamente

16. Os activos intangíveis gerados internamente devem ter em consideração os seguintes factores:
    (i) Quando é que o activo será identificável, e se esse trará para a empresa benefícios económicos futuros esperados. Nalgumas circunstâncias, não é possível, na fase inicial dos projectos, determinar e estimar os benefícios económicos futuros.
    (ii) Determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido dos outros, como por exemplo, dos custos de reparação, do goodwill gerado internamente ou dos custos correntes de funcionamento.

    Para além de terem de cumprir com os requisitos gerais de reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, a entidade deverá aplicar, a todos os activos intangíveis gerados internamente, os requisitos e condições dos parágrafos seguintes.

17. Uma entidade pode classificar a criação de um activo gerado internamente numa fase de pesquisa e numa fase de desenvolvimento. Se a entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno, tratará o dispêndio nesse projecto como incorrido apenas na fase de pesquisa.

18. Atendendo a que, durante a fase de pesquisa, a entidade não tem em como verificar da possibilidade de afluência de benefícios económicos futuros, e de, no final, produzir o activo, assim, os dispêndios gerados nesta fase são imediatamente reconhecidos como gastos. Por outro lado, os dispêndios gerados na fase de desenvolvimento, caso satisfaçam os critérios de reconhecimento dos activos intangíveis, podem ser considerados como custo do activo. No entanto, após o reconhecimento como gastos, os dispêndios não poderão ser recapitalizados.

19. Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e verificar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Isto porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada que a fase de pesquisa. Deste modo, a possibilidade de uma entidade reconhecer um certo item como um activo intangível depende sobretudo: (1) da

probabilidade de gerar o activo; (2) do custo poder ser mensurado com fiabilidade, (3) do preenchimento cumulativo das condições requeridas pela normas para reconhecimento de um activo intangível originado na fase de desenvolvimento de um projecto interno, quais sejam:

(i) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda;
(ii) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
(iii) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;
(iv) A forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;
(v) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;
(vi) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Como exemplos da fase de desenvolvimento, citam-se: projectos e testes com maquetes antes de iniciar a produção, projectos e testes para melhoria de sistemas, etc.

【Exemplo 2】Uma companhia desenvolve um processo de investigação e desenvolvimento para um novo produto, e, em 2005, o gasto gerado pelo departamento de pesquisa e desenvolvimento totaliza $200.000. Em 2006, a preparação técnica e comercial dos produtos foram concluídas, e as importâncias de $20.000 e $15.000 foram gastas em gastos com o pessoal e direitos de patente, respectivamente.

Os gastos gerados pelo departamento de pesquisa e desenvolvimento devem ser reconhecidos como gastos na demonstração de resultados de 2005, já que estas despesas não preenchem o critério para reconhecimento de activos intangíveis. Nesta fase, estes gastos não criam nenhum activo identificável ou capaz de gerar benefícios económicos futuros.

Os gastos de pessoal de $20.000 e gastos de registo de direitos de patente de $15.000, incorridos em 2006, podem ser reconhecidos como parte do custo dum activo intangível. Isto porque a entidade pode ter o controlo e fazer uso desse activo. Contudo, de acordo com as normas, gastos que tenham sido previamente reconhecidos como despesas não podem ser alocados de novo no custo de um activo.

20. As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis,

devido ao facto de dispêndios deste tipo não serem distinguíveis dos custos de desenvolvimento do negócio no seu todo, não devendo, por isso, ser reconhecidos como activos intangíveis. Por exemplo, uma empresa a fim de implementar a sua marca no mercado, ou aumentar a notoriedade da sua marca, realizou uma série de dispêndios em actividades promocionais, os quais poderão ter, no entanto, efeitos colaterais positivos, e.g. a promoção de produtos actualmente no mercado, ou a melhoria em termos de ética e desempenho dos trabalhadores, etc, cuja determinação e mensuração é bastante difícil. Assim, a mensuração dos dispêndios com a marca afigura-se pouco possível, e, por isso, não satisfaz o critério da identificação individual, pelo que as normas não permitem que marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente sejam reconhecidos como activos intangíveis.

21. Um endereço electrónico desenvolvido quer para uso interno, quer para uso externo, é uma forma de activo intangível que deve ser reconhecido e tratado em conformidade com a norma. Se esse endereço electrónico satisfizer as condições para ser considerado um activo intangível, isto é, identificável, gerador de benefícios económicos futuros e os seus custos mensurados com fiabilidade, assim como ter sido gerado na fase de desenvolvimento, poderá ser reconhecido enquanto tal. Por exemplo, o endereço electrónico pode gerar proveitos (ou seja, benefícios económicos futuros), se incluir uma função para receber ordens de compra de clientes. Contudo, se com o endereço electrónico se pretende apenas promover os produtos ou serviços da entidade, nesse caso já não satisfaz as condições para capitalização, e os gastos incorridos com a criação deste endereço electrónico devem ser reconhecidos como despesas.

22. Os activos intangíveis gerados internamente devem ser mensurados pelo seu custo, o qual compreende todos os dispêndios directamente atribuíveis necessários à sua criação, produção e preparação para utilização. Por exemplo, os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos, as taxas de registo de um direito legal, a amortização de patentes e licenças usadas para gerar o activo, bem como os custos de empréstimos obtidos incorridos com a capitalização, etc.

Goodwill Gerado Internamente

23. O goodwill gerado internamente não é reconhecido como um activo intangível sobretudo porque não preenche os seguintes requisitos:
    (i) Ser fiavelmente mensurado o seu custo;
    (ii) Ser distinguido dos outros recursos;
    (iii) Ser controlado pela empresa.

    Geralmente, a mensuração do *goodwill* gerado internamente é efectuada pela diferença entre o valor de mercado da empresa e o valor actual identificável do activo líquido. De

acordo com a definição, aquela diferença não é reconhecida como um activo intangível, porque não é um recurso identificável (i.e. não é separável nem resulta de direitos contratuais ou de outros direitos legais), controlado pela entidade, que possa ser fiavelmente mensurado pelo custo. Consequentemente, o goodwill gerado internamente não é reconhecido como um activo intangível.

Reconhecimento de um Gasto

24. Uma vez satisfazendo o critério de reconhecimento dos activos intangíveis, os gastos poderão constituir parte do activo a que se referem. Independentemente de se tratarem de custos incorridos inicialmente ou de custos subsequentes, desde que satisfaçam o supra-referido critério, os respectivos gastos podem ser capitalizados.

25. Em alguns casos, os dispêndios não geram nenhum activo intangível que possa ser reconhecido, pelo que devem ser reconhecidos como gastos logo que ocorram, tais como:
    (1) Dispêndios com actividades de arranque (salvo se se enquadrem na "Norma Sucinta de Relato Financeiro 3 – Activos Fixos Tangíveis");
    (2) Dispêndios com actividades de formação;
    (3) Dispêndios com actividades de publicidade e promocionais;
    (4) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

26. Os dispêndios que já tenham sido inicialmente reconhecidos como gasto, posteriormente, não podem voltar a ser reconhecidos como parte do custo de um activo intangível.

【Exemplo 3】Uma empresa recentemente estabelecida incorreu nos seguintes gastos: Determinar quais destes gastos devem ser capitalizados e quais devem ser reconhecidos como despesas:
(1) Gastos a testar a concepção do projecto;
(2) Gastos em *software* de contabilidade para pesquisa e desenvolvimento internos;
(3) Gastos para manter a carteira de clientes e preservar a quota de mercado;
(4) Gastos com a participação dos gestores em cursos de gestão de qualidade;
(5) Gastos com programas televisivos destinados a promover as vendas;
(6) Gastos com fórmulas de produção e modelos.

Análise:
Os seguintes critérios devem ser preenchidos para que haja reconhecimento de activos intangíveis: (i) serem identificáveis; (ii) ser provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade; (iii) os custos possam ser mensurados com fiabilidade. Os itens (1) e (6) podem ser reconhecidos como parte do custo de activos intangíveis. Itens (2) e (3) não satisfazem os critérios acima indicados, e

assim devem ser reconhecidos como despesas. O item (4) também não pode ser reconhecido como um activo intangível, porque a entidade não tem o controlo sobre os seus empregados. Embora o item (5) tenha claramente um efeito positivo sobre a entidade, não satisfaz o critério de controlo.

Mensuração depois do Reconhecimento

27. Quando um item é reconhecido como um activo intangível, deve ser escriturado pelo seu custo menos a amortização acumulada. Numa fase inicial do reconhecimento de um activo intangível, deve ser escriturado pelo seu custo. Contudo, quando esses activos intangíveis são amortizados, a quantia escriturada divulgada no balanço deverá ser o seu custo menos a amortização acumulada.

Amortização

28. A amortização de um activo intangível é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil. Contudo, é essencial, em primeiro lugar, considerar a quantia depreciável, o período e método de amortização.

29. Quantia depreciável é o custo de um activo menos o seu valor residual. O valor residual é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação do activo, após dedução dos custos estimados da alienação, se o activo estivesse já na idade e condições esperadas no final da sua vida útil.

30. Deve assumir-se que o valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita seja zero, a menos que: (1) haja um compromisso por um terceiro de comprar o activo no final da sua vida; ou (2) haja um mercado activo para o activo e o seu valor residual possa ser determinado por referência a esse mercado e seja provável que esse mercado exista no final da sua vida útil. Um valor residual diferente de zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do final da sua vida económica.

31. Amortização é a imputação sistemática do custo de um activo, menos o seu valor residual, de modo a reflectir o consumo de benefícios económicos futuros no tempo, não sendo uma alteração no valor do activo. Os registos contabilísticos próprios da amortização são os seguintes:

Débito:	Gastos de Amortização	xxx	
	Crédito: Activos intangíveis		xxx

32. O parágrafo 5.18 da norma estabelece que "*uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de*

unidades de produção ou unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere influxos de caixa líquidos para a entidade". Ao determinar a vida útil de um activo intangível, deve ter-se em consideração a finitude dos benefícios económicos transportados, assim como os influxos de caixa gerados pelo activo intangível. Se a vida útil for finita, a quantia depreciável deve ser amortizada numa base sistemática durante o período dessa vida útil. Contrariamente, se não houver um período estimado finito para os influxos de caixa gerados pelo activo, o período de amortização não pode ser determinado, pelo que a vida útil estimada do mesmo também não poderá ser determinada.

33. Se um activo intangível resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, a sua vida útil está limitada pela duração daqueles direitos. A vida útil do activo não deve exceder a duração daqueles direitos, podendo, no entanto, ser mais curta. Entretanto, a entidade deve considerar as restrições resultantes do termo dos direitos contratuais e legais na utilização da vida útil de tais activos intangíveis.

34. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo. Os seguintes factores indicam que a entidade será capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais: (1) Haja evidência, baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação estiver dependente do consentimento de terceiro, evidência de que esse terceiro irá dar o seu consentimento; (2) Haja evidência de que quaisquer condições necessárias à renovação irão ser satisfeitas; e (3) O custo da renovação não é significativo quando comparado com os futuros benefícios económicos que se esperam fluir para a entidade com a renovação.

【Exemplo 4】Uma empresa compra uma marca registada, com uma posição de liderança no mercado há mais de uma década, pelo preço de $100.000. Nos termos do contrato, o uso daquela marca será válido por 5 anos. No fim do contrato, a empresa poderá renovar indefinidamente a utilização de tal marca, por períodos de 5 anos e pelo preço de $1.000. Espera-se que a marca gere influxos de caixa para a empresa.

Com base na informação acima fornecida, a vida útil da marca registada pode ser tomada como indefinida, uma vez que existem evidências de que o custo da renovação do contrato não é significativo e de que é muito provável que o contrato seja renovado. Além disso, a empresa não pode estimar o período durante o qual o activo irá gerar influxos de caixa para a mesma; desse modo, a vida útil do activo será considerada como indefinida.

35. Ao determinar a vida útil de um activo intangível, devem ser considerados os seguintes factores:
    (1) A utilização esperada do activo;
    (2) Os ciclos de vida típicos do activo;
    (3) Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
    (4) Alterações na procura, pelo mercado, do produto;
    (5) Reacções esperadas por parte de competidores ou da concorrência;
    (6) Limites legais ou semelhantes à utilização do activo;
    (7) A circunstância do activo ser ou não dependente da vida útil de outro activo.

36. O facto de um activo intangível ter uma vida útil indefinida não significa que a sua vida útil seja infinita. A circunstância de a vida útil ser indefinida reflecte apenas o facto de, com base na informação disponível durante a avaliação da vida útil do activo intangível, não se poder determinar o termo de utilização do activo, ou o último período, ou número de períodos, em cuja utilização do activo possa gerar benefícios económicos futuros que fluam para a entidade. Aos activos com uma vida útil indefinida, nenhuma amortização é imputada, uma vez ser impraticável determinar o seu período de amortização.

37. Relativamente aos activos intangíveis como uma vida útil finita, a amortização deve começar quando o activo se torna utilizável, por outras palavras, a amortização deve começar quando o activo estiver na localização e condição necessária para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência. Assim, mesmo quando o activo intangível não esteja ainda a ser usado, se ele já estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência, a amortização deve iniciar-se.

38. Existe uma variedade de métodos de amortização que podem ser utilizados para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método da unidade de produção. O método utilizado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, e é aplicado consistentemente de período para período. Se o método para consumir os benefícios económicos originados pelo activo intangível não puder ser determinado com fiabilidade, o método da linha recta deve ser o utilizado.

39. A amortização é usualmente reconhecida directamente como gasto na demonstração de resultados. Contudo, por vezes os benefícios económicos futuros incorporados no activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada.

40. O período de amortização e o método de amortização de um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida

útil esperada do activo intangível for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Por exemplo, o consumo de um activo foi mais rápido do que o esperado. Se existir uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir a alteração do modelo. Por exemplo, pode o método de redução do saldo ser mais apropriado do que o método da linha recta.

41. Alterações resultantes da revisão do período e do método de amortização devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas, nos termos da Norma Sucinta de Relato Financeiro 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. De acordo com a norma, os efeitos das alterações em estimativas contabilísticas devem ser reconhecidos prospectivamente.

【Exemplo 5】Uma companhia comprou *software* para computadores pelo valor de $200.000, em Janeiro de 2005. A companhia aplica o método da linha recta para cálculo das amortizações, uma vida útil de 5 anos e um valor residual nulo. Em 2006, os activos intangíveis foram revistos e em resultado de alterações de mercado, o valor residual do activo passa a ser $10.000. Calcule os gastos de depreciação para 2006.

Gastos de depreciação para 2005 = $200.000 ÷ 5 = $40.000
Quantia escriturada no fim de 2005 = $200.000 - $40.000 = $160.000
Gastos de depreciação para 2006 = ($160.000 - $10.000) ÷ 4 = $37.500
Quantia escriturada no fim de 2006 = $160.000 - $37.500 = $122.500.

Desreconhecimento

42. Desreconhecer um activo é cessar o seu reconhecimento no balanço.
Um activo intangível deve ser desreconhecido:
(1) No momento da alienação; ou
(2) Quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.
A alienação de um activo intangível pode ocorrer de diversas formas (por exemplo, pela venda, por um contrato de locação financeira, por doação, por obsolescência, por troca, etc.). Após a sua alienação, a entidade cessa de reclamar direitos de propriedade e uso, e benefícios do activo.

43. Os ganhos ou perdas resultantes da alienação de activos intangíveis devem ser mensurados pela diferença entre os proveitos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo intangível, diferença esta a reconhecer na demonstração de resultados do período. Os ganhos ou perdas reconhecidos devem ser apresentados separadamente dos réditos. Em relação ao tratamento contabilístico da alienação de

activos, as orientações para os activos intangíveis são consistentes com as seguidas para a alienação de activos fixos tangíveis.

Divulgações

44. Uma entidade deve divulgar o seguinte, para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:
    (1) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se finitas, as vidas úteis ou taxas de amortização usadas;
    (2) Os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
    (3) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada no começo e fim do período;
    (4) Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
    (5) Uma reconciliação da quantia escrituradas no início e no fim do período, mostrando:
        [1] Adições;
        [2] Alienações;
        [3] Qualquer amortização reconhecida durante o período; e;
        [4] Outras alterações na quantia escriturada durante o período.

【 Exemplo 6 】 Um exemplo de divulgações de activos intangíveis nas demonstrações financeiras:

Políticas contabilísticas
Os activos intangíveis são mensurados pelo seu custo. Os activos intangíveis com vidas úteis finitas são amortizados durante a sua vida útil, utilizando o método da linha recta. As vidas úteis para cada item de activos intangíveis são as seguintes:

Patentes	10 anos
Direitos de autor	5 anos
Licenças	8 aos

A companhia reavaliou as vidas úteis dos activos intangíveis de acordo com o prescrito na Norma Sucinta de Relato Financeiro 5. Não é necessário proceder a ajustamentos após a reavaliação.

Activos intangíveis

	Licenças	*Software para computadores*	Outros	Total
Custo de aquisição				
1 de Janeiro de 2006	500.000	200.000	100.000	800.000
Adições		400.000		400.000

Alienações			(20.000)	(20.000)
31 de Dezembro de 2006	500.000	600.000	80.000	1.180.000
Depreciação acumulada				
1 de Janeiro de 2006	(200.000)	(100.000)	(50.000)	(350.000)
Depreciação do período	(50.000)	(150.000)	(20.000)	(220.000)
Alienações			10.000	10.000
31 de Dezembro de 2006	(250.000)	(250.000)	(60.000)	(560.000)
Quantia líquida escriturada	250.000	350.000	20.000	620.000

45. Uma entidade também deve divulgar o seguinte:
    (1) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação da vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever os factores que desempenharam um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;
    (2) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja material para as demonstrações financeiras da entidade;
    (3) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 6 Inventários

Objectivo e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos inventários. Esta norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre as fórmulas de custeio a utilizar na atribuição de custos aos inventários.

Definições

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

Inventários *são activos*:

(*1*) *Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, como, por exemplo: inventários comprados por um retalhista para revenda, terreno ou outras propriedades detidas por uma entidade para revenda;*

(2) No processo de produção para tal venda, como por exemplo: trabalhos em curso;

(3) Na forma de materiais ou fornecimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços, como por exemplo: matérias-primas para serem consumidas na produção.

Em cumprimento com o parágrafo 6.1 da norma, para um prestador de serviços, inventários incluem os custos do serviço para o qual a entidade ainda não reconheceu o respectivo rédito.

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

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

FIFO (primeiro entrado, primeiro saído) *é a fórmula que pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro são vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos.*

Método de custo médio ponderado *é o método segundo o qual o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens similares no início do período e do custo de itens similares comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser calculada numa base periódica, ou consoante sejam recebidos carregamentos adicionais, dependendo das circunstâncias da entidade.*

Custo de Inventários

3. Uma primeira questão da contabilidade de inventário é a que se refere à quantia de custo a ser reconhecida como um activo e transportada até que o respectivo rédito seja reconhecido. Em cumprimento ao parágrafo 6.3 da norma, o custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.

Custos de Compras

4. Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam posteriormente recuperáveis das autoridades fiscais pela entidade), de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.

   Preço de compra é o preço pago por materiais comprados ou o preço listado na factura.

   Outros impostos são todos aqueles incorridos durante a compra, fabrico ou conversão de inventários pela entidade.

   Outros custos directamente atribuíveis à aquisição de inventários são todos os custos directamente atribuíveis à aquisição de inventários que não estejam mencionados acima, como, por exemplo: despesas de armazenagem, despesas de embalagem, perdas razoáveis incorridas durante o transporte, despesas incorridas durante a selecção e processo de clarificação antes de dar entrada em armazém, etc. Estas despesas podem ser distribuídas de acordo com a utilização, pelo que devem ser directamente incluídos no custo de aquisição dos inventários; paralelamente, deve ser seleccionado o método mais apropriado de imputação para aqueles custos que não possam ser distribuídos de acordo com a utilização, com o valor imputado incluído no custo de aquisição dos inventários. Métodos de imputação incluem normalmente o peso e o rácio do preço de aquisição dos inventários.

Custos de Conversão

5. Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa. Incluem também uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados. Despesas não imputadas são reconhecidas como gastos no período no qual ocorreram.

(1) Mão-de-obra Directa:

Mão-de-obra directa refere-se aos salários e benefícios pagos, no processo de produção da empresa, a mão-de-obra directamente relacionada com a manufactura dos produtos, como por exemplo: salários directos. Mão-de-obra directa deve ser imputada ao custo de cada produção, mediante métodos apropriados. Uma vez que os salários são pagos de formas diferentes, os métodos de imputação destes salários são também diferentes, como por exemplo: salários podem ser imputados com base no trabalho à hora, por peça, etc.

(2) Gastos gerais de produção fixos:

Os gastos gerais de produção fixos são aqueles custos indirectos de produção que permanecem relativamente constantes, independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios fabris e equipamentos, e os custos de gestão e administração da fábrica. A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção.

(3) Gastos gerais de produção variáveis:

Os gastos gerais de produção variáveis são aqueles custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção, tais como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta. Gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção, na base do uso actual das instalações produtivas.

Outros custos

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

7. Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos são:
   (1) A quantidade anormal de desperdícios, mão-de-obra e outros custos de produção tais como matérias directas, mão-de-obra directa e custos indirectos de produção incorridos como resultado de desastres naturais. Desde que estes custos não contribuam para colocar o inventário no seu local e condição actuais, eles não devem ser incluídos no custo do inventário, mas reconhecidos como gastos no período;
   (2) Os custos de armazenagem, salvo aqueles custos que sejam necessários no processo produtivo antes da posterior fase de produção. Custos de armazenagem referem-se àqueles custos de armazenagem ocorridos depois de as compras terem sido colocadas no armazém, que deve ser incluído no resultado do período. Contudo, custos de armazenagem que sejam necessários no processo produtivo antes da posterior fase de produção devem ser incluídos no custo do inventário, tal como os custos de armazenagem que são vitais para garantir a qualidade dum

produto, numa fábrica de álcool, devem ser incluídos no custo do álcool e não serem considerados como despesas do período;

(3) Os gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e condição actuais, tal como a renda devida pelos escritórios da empresa;

(4) Os custos das vendas, tal como custos de publicidade.

Custos de inventários de um fornecedor de serviços

8. Na medida em que os fornecedores de serviços tenham inventários, mensuram-nos pelo seu custo de produção. Estes custos consistem, em primeira linha, nos custos de mão-de-obra e outros custos relativos a pessoal directamente ligado ao fornecimento dos serviços, incluindo pessoal de supervisão e despesas atribuíveis. Os custos de mão-de-obra, e outros relacionados com as vendas e com o pessoal administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como custos do período no qual eles foram incorridos. O custo de inventário de um fornecedor de serviços não inclui a margem de lucro ou as despesas não atribuíveis que muitas vezes são facturadas como despesas pelo fornecedor dos serviços.

Fómulas de Custeio

9. A segunda questão da contabilidade de inventários consiste na afectação dos custos de inventário entre o inventário final e o inventário vendido ou consumido durante o período. Esta norma prescreve fórmulas para afectação de custos de inventário. Em cumprimento dos parágrafos 6.4 e 6.6 da norma, o custo dos inventários deve ser atribuído através da fórmula "primeiro entrado, primeiro saído"(FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência, se os resultados se aproximarem do custo. Para além disso, uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso similar. Relativamente aos inventários que tenham natureza ou uso diferentes, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.

(a) Identificação Específica

O custo de inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos (tais como propriedades, aeronaves, pinturas famosas e outros bens preciosos) deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

Identificação específica do custo significa que custos específicos são atribuídos para itens identificados do inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam agregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Contudo, a identificação específica do custo é inapropriada

quando existam grandes quantidades de itens de inventários que sejam geralmente intermutáveis.

(b) FIFO (Primeiro Entrado, Primeiro Saído)

A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que primeiro foram comprados ou produzidos sejam os primeiros a ser vendidos, e, consequentemente, que os itens que permanecem em inventário no final do período sejam aqueles mais recentemente comprados ou produzidos.

【Exemplo 1】Uma companhia adopta o sistema de inventário permanente. São retirados inventários do produto A da companhia, em 2006. 800 unidades foram retiradas do inventário, a 11 e 20 de Janeiro, respectivamente. A fórmula FIFO foi adoptada para o cálculo do custo dos inventários retirados, assim como para cálculo dos inventários no fim do período, podendo ser ilustrado como segue:

Inventário

2006			Entrada			Saída			Saldo		
Mês	Dia	Descrição	Quanti-dade	Preço Unitá-rio	Valor	Quanti-Dade	Preço Unitá-rio	Valor	Quanti-dade	Preço Unitá-rio	Valor
Jan	1	Saldo Abertura							300	50	15.000
	10	Compra	900	60	54.000				300 900	50 60	15.000 54.000
	11	Venda				300 500	50 60	15.000 30.000	400	60	24.000
	18	Compra	600	70	42.000				400 600	60 70	24.000 4.000
	20	Venda				400 400	60 70	24.000 28.000	200	70	14.000
	23	Compra	200	80	16.000				200 200	70 80	14.000 16.000
	31	Vaor líquido do mês e Saldo final	1.700		112.000	1.600		97.000	400		30.000

(c) Fórmula Custo Médio Ponderado

Ao abrigo da fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado pelo custo médio ponderado de itens similares no início dum período e o custo de itens similares comprados ou produzidos durante o mesmo período. A média deve ser calculada numa base periódica, ou à medida que cada carregamento adicional é recebido (i.e. método do custo médio ponderado), dependendo das circunstâncias da entidade. Por exemplo, a média calculada numa base mensal, usa a quantia bruta recebida nesse mês, mais o custo do inventário no início do mês como peso ponderado, dividindo o custo bruto da quantia recebida

pelo custo do inventário no início do mês, para obter a média ponderada do custo unitário do inventário, reconhecendo então o custo do inventário saído e armazenado.

【Exemplo 2】Usando a mesma informação do exemplo acima fornecida, suponha que a fórmula do custo médio ponderado é usada no sistema de inventário periódico. O cálculo do custo de inventário (com a média calculada numa base mensal) seria como se segue:

Custo médio unitário do inventário para o produto A
=(15.000 + 54.000 + 42.000 + 16.000) ÷ (300 + 900 + 600 + 200)
=$63.5

Custo de inventário saído durante o mês = 1.600 x $63.5 = $101.600

Custo de inventário armazenado no fim do mês = 400 x $63.5 = $25.400

O cálculo do custo de inventário se a empres adopta o método co custo médio ponderado deve ser a seguinte:

Inventário

2006			Entrada			Saída			Saldo		
Mês	Dia	Descrição	Quantidade	Preço Unitário	Valor	Quantidade	Preço Unitário	Valor	Quantidad	Preço Unitário	Valor
Jan	1	Saldo Abertura							300	50	15.000
	10	Compra	900	60	54.000				900	60	54.000
		Custo médio							1200	57.5	69.000
	11	Venda				800	57.5	46.000	400	57.5	23.000
	18	Compra	600	70	42.000				600	70	42.000
		Custo médio							1000	65	65.000
	20	Venda				800	65	52.000	200	65	13.000
	23	Compra	200	80	16.000				200	80	16.000
		Custo médio							400	72.5	29.000

Mensuração do Inventário Final

10. Em cumprimento do parágrafo 6.2 da norma, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Por outras palavras, a entidade deve comparar o custo do inventário final com o valor realizável líquido à data do balanço. Quando o custo é menor que o valor realizável líquido, o inventário é mensurado pelo custo; quando o custo excede o valor realizável líquido, os inventários

são mensurados pelo seu valor realizável líquido. Os "Custos" acima referidos reportam-se ao custo histórico, isto é, o cálculo dos custos do inventário são baseados em custos históricos (como o FIFO) para obter o custo actual do inventário no final do período. Se a entidade adopta o custeio simples (como o custo padrão) no seu cálculo diário do custo do inventário, "custos" referem-se já ao custo actual ajustado. "Valor realizável líquido" é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade, menos o custo estimado de conclusão e o custo estimado necessário para efectuar a venda.

Determinação do Valor Realizável Líquido

11. Os seguintes factores devem ser considerados para estimar o valor realizável líquido:
    Na determinação do valor realizável líquido, as estimativas devem basear-se nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam efectuadas, assim como devem tomar em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido.
    (1) As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas. Por "Provas fiáveis" entendem-se provas conclusivas que tenham efeito directo na estimativa dovalor realizável líquido, tais como o preço de venda do produto no mercado, o preço de venda no mercado de outro produto idêntico ou similar, informações relevantes fornecidas pelos credores, informações fornecidas pelos vendedores, informações sobre os custos de transformação, etc.
    (2) A entidade deverá ter em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Uma vez que a finalidade dos inventários detidos difere de entidade para entidade, a estimativa do cálculo do valor realizável líquido deve também ser diferente. Por exemplo, inventários detidos para serem vendidos devem ser tratados diferentemente dos inventários detidos para serem transformados, em termos do cálculo do seu valor realizável líquido. Assim, na sua estimativa de valor realizável líquido, as entidades devem ter em linha de conta a finalidade do inventário. A finalidade do inventário pode ser classificada como: 1. Para venda, tais como mercadorias e produtos transformados que podem posteriormente ser classificados como inventários com contratos de venda firmados e inventários sem contratos de venda firmados; 2. Para consumo durante o processo de transformação ou de prestação de serviços, tais como matérias-primas.

12. Determinação do preço de venda estimado em valor realizável líquido:
    Na determinação do valor realizável líquido dos diferentes inventários, a entidade deve distinguir as seguintes circunstâncias, uma vez que as mesmas determinam o preço de venda:
    (1) O valor realizável líquido dos inventários necessários para satisfazer contratos de venda já firmados ou prestações de serviços é baseado no preço do contrato. Quando uma entidade assina um contrato de venda (ou prestação de serviços) com o comprador, por uma quantia maior ou igual à do inventário, o valor realizável líquido do excedente deve basear-se no preço do contrato. Por outras palavras, quando uma entidade está já comprometida através de contratos de venda dos seus

produtos acabados ou mercadorias, o valor realizável líquido destes deve ser determinado com base no preço do contrato; se os produtos vendidos ainda não se encontram manufacturados, mas a entidade possui já matérias-primas especificamente adquiridas para os fabricar, o valor realizável líquido deve também ser determinado com base no preço do contrato.

【Exemplo 3】 Informação:

(1) A 3 de Setembro de 2006, a New Century Lda assinou um contrato de venda não cancelável com a Hope Lda. Ambas as partes acordam que, a 20 de Janeiro de 2007, a New Century Lda fornecerá à Hope Lda 12 máquinas do modelo W3, a $310.000 cada.

(2) A 31 de Dezembro de 2006, o valor existente (custo) da New Century Lda, para as 10 máquinas modelo W3 é de $2.800.000, senda o custo unitário de $280.000.

(3) A 31 de Dezembro de 2006, o preço do mercado das máquinas W3 é de $300.000, cada.

(4) Determine a base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas W3.

Análise: De acordo com os termos contratuais definidos entre a New Century Lda e a Hope Lda, o preço de venda das máquinas W3 está estabelecido no contrato. Uma vez que a quantidade em inventário é menor do que a quantidade acordado no contrato de venda, o valor realizável líquido das máquinas W3 deve ser estimado usando o preço de venda contratual de $3.100.000 ($310.000x 10).

(2) Se os contratos de venda exigirem quantidades inferiores às existentes em inventário, o valor realizável líquido desse excesso deve ser calculado com base no preço de venda normal. Nestas circunstâncias, os preços do contrato devem ser usados para estimar o valor realizável líquido da quantidade de inventário exigida pelo contrato; o valor realizável líquido da quantidade excedente deverá já ser calculado com base nos preços de venda normais (preços de venda do mercado).

【Exemplo 4】 Informação:

(1) A 3 de Setembro de 2006, a New Century Lda assinou um contrato de venda não cancelável com a Hope Lda. Ambas as partes acordaram que, a 20 de Janeiro de 2007, a New Century Lda fornecerá à Hope Lda 12 máquinas de modelo W3, a $280.000 cada.

(2) A 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada (custo) da New Century Lda, para as 14 máquinas modelo W3 totaliza $3.920.000 sendo o custo unitário de $280.000.

(3) A 31 de Dezembro de 2006, o preço de mercado para máquinas W3 é de $300.000, por unidade.

(4) Determine a base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas modelo W3.

Análise: De acordo com os termos contratuais definidos entre a New Century Lda e a Hope Lda, o preço de venda das máquinas W3 está estabelecido no contrato. Dado que a quantidade de inventário excede a quantidade exigida para satisfazer o contrato, o valor realizável líquido da quantidade de máquinas W3 acordada no contrato (12 máquinas) deve ser estimado com base no preço de $3.360.000 ($280.000 x 12). O valor realizável líquido da quantidade excedente (2 máquinas) deve ser estimado usando o preço de venda normal, isto é, $600.000 (2 x $300.000).

(3) O preço líquido realizável do inventário sem contrato de venda já firmado deve ser estimado usando o preço de venda normal para produtos acabados ou mercadorias (preço de venda de mercado), excluindo matérias-primas detidas para venda.

【Exemplo 5】 Informação:

(1) A 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada (custo) da New century Lda para as 10 máquinas W3 é de $3.000.000, sendo o seu custo unitário de $300.000.
(2) A 31 de Dezembro de 2006, o preço de venda no mercado para máquinas W3 é de $320.000, por unidade.
(3) A New Century Lda não está comprometido por qualquer contrato de venda já firmado relativamente às suas máquinas W3.
(4) Determine a base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas W3.

Análise: Dado que a New Century Lda não está comprometida por qualquer contrato de venda já firmado relativamente às suas máquinas W3, o preço de venda normal de 3.200.000 (10 x $320.000) deve ser adoptado como base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas W3.

(4) O preço de venda de mercado deve ser adoptado como base para se estimar o valor realizável líquido de matérias-primas para venda. Aqui, preço de venda normal reporta-se ao preço de mercado das matérias-primas.

【Exemplo 6】 Informação:

Em 2007, a New Century Lda, à luz das alterações de procura no mercado, tomou a decisão de cessar a produção de máquinas W4. Com vista a minimizar perdas desnecessárias, a companhia decidiu vender todos os materiais específicos requeridos para a produção de máquinas W4 – os materiais D. Em 31 de Dezembro de 2007, a quantia escriturada (custo) para 10 toneladas de materiais é de $2.000.000. De acordo com pesquisas de mercado, o preço de venda no mercado para materiais D é de $100.000 por tonelada, podendo ainda ser gerados mais

$5.000 a título de despesas de venda e com imposto.

Análise: Nestas circunstâncias, uma vez que a entidade decidiu cessar a produção de máquinas W4, o preço de venda normal das máquinas W4 não pode ser adoptado como base de cálculo para se estimar o valor realizável líquido dos materiais D, devendo o preço de venda das matérias-primas constituir, esse sim, a base para esse cálculo, isto é:
Valor realizável líquido do material D = 100.000 × 10 - 5.000 = $995.000

13. Os materiais e outros mantimentos detidos para uso na produção de inventários devem ser mensurados pelo custo, se os produtos acabados no qual eles são incorporados se espera sejam vendidos por preço igual ou superior ao do seu custo.

【Exemplo 7】 Informação:
(1) Em 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada (custo) de matérias-primas da H.Y. Lda – materiais A – é de $3 milhões. O preço de venda de mercado destes materiais é de $2.8 milhões. Parta do princípio que não se incorreu em quaisquer outros custos de compra.
(2) O valor realizável líquido das máquinas W1 – produzidas com o material A – é superior ao custo.
(3) Determine o valor do material A, em 31 de Dezembro de 2006.

Análise: De acordo com as informações acima fornecidas, a quantia escriturada (custo) do material A é superior ao preço de mercado, em 31 de Dezembro de 2006. No entanto, uma vez que o valor realizável líquido das máquinas W1 é superior ao custo, não ocorrem perdas no valor dos produtos manufacturados com estes materiais. Nestas circunstâncias, mesmo que a quantia escriturada (custo) do material A exceda o preço de venda de mercado, a provisão para depreciação do inventário não deve ser contabilizada, pelo que o valor de material A permanece em $3 milhões, o qual deverá ser apresentado num item de inventário, no balanço, em 31 de Dezembro de 2006.

14. Quando uma queda no preço dos materiais indique que o custo dos produtos acabados excede o valor realizável líquido, os materiais devem ser escriturados pelo valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais talvez seja o melhor padrão para calcular aquele valor.

【Exemplo 8】 Informação:
(1) Em 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada (custo) das matérias-primas da H.Y. Lda –material B- é de $1.2 milhões. Devido a uma queda no preço de mercado das matérias-primas, o custo de reposição dos materiais é de $1 milhão. Parta do princípio de que se não incorreu em quaisquer outros custos de compra.

(2) Uma vez existir um declínio no preço de mercado para o material B, o preço de venda da máquina W2, a qual é produzido com o material B, também diminuiu em 10%. Nestes termos, o preço de venda das máquinas W2, da H.Y. Lda, diminuíram de $3 milhões para $2.7 milhões, mas o custo permanece em $2.8 milhões. O custo das vendas e imposto estimados é de $100.000.

(3) Determine o valor do material B, em 31 de Dezembro de 2006.

Usando as informações acima fornecidas, a estimativa pode ser efectuada da seguinte forma:

Passo 1: Calcule o valor realizável líquido dos produtos manufacturados usando tais matérias-primas. Valor realizável líquido das máquinas W2 = Preço de venda estimado das máquinas W2 - Custo das vendas e imposto estimados = 2.700.000 – 100.000 = $2.600.000.

Passo2: Compare o valor realizável líquido dos produtos manufacturados usando tais matérias-primas com o seu custo. O valor realizável líquido das máquinas W2 (2.600.000) é menor do que o seu custo (2.800.000), isto é, a queda do preço do material B indica que o custo do produto acabado excede o valor realizável líquido. Assim sendo, valor do material B deve ser estimado pelo seu valor realizável líquido.

Passo 3: Estime o valor realizável líquido de tal matéria-prima e determine o seu valor final. O valor realizável líquido do material B pode ser determinado usando o seu custo de reposição, pelo que aquele valor é de $1 milhão.

O valor realizável líquido do material B (1.000.000) é inferior ao seu custo ($1.200.000). Assim, o custo final do material B seria o do seu valor realizável líquido ($1.000.000), isto é, $1.000.000 deverá ser apresentado no inventário, no balanço, em 31 de Dezembro de 2006.

Métodos de Constituição de Provisões para Depreciação de Inventários

15. Em cada período subsequente é efectuada uma nova avaliação ao valor realizável líquido. Em cumprimento ao parágrafo 6.2 da norma, os inventários são normalmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Por isso, a provisão para depreciação de inventários deve ser efectuada a partir de cada item de inventário. Cada item do inventário deve ser mensurado pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. O valor do custo que exceda o valor realizável líquido deve ser utilizado para a criação de uma provisão para depreciação de inventários. Uma entidade deve fornecer uma norma geral para inventários, de acordo com os requisitos de gestão e as características daqueles. Por exemplo, uma empresa deve tratar as matérias-primas necessárias para a produção de uma máquina de um certo

modelo como um item de inventário, ou tratar uma mercadoria de uma certa marca como um item de inventário, e assim sucessivamente.

16. Em certas circunstâncias pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas para criar uma provisão para depreciação de inventários, tais como quando unidades de inventários relacionadas à mesma linha de produto, com semelhante finalidade ou utilização, são produzidos e se destinam à mesma área geográfica, e não podem ser avaliados separadamente de outras unidades daquela mesma linha de produção. Quando inventários têm finalidade e utilização semelhantes, tal significa que o contexto económico, legal, e de mercado é similar; os inventários incorporam os mesmos riscos e vantagens. Em tais circunstâncias, os inventários podem ser fundidos na criação de uma provisão para a sua depreciação.

【Exemplo 9】Devido à mudança de estações e à preferência dos consumidores, uma fábrica de vestuário decidiu organizar uma campanha de venda sazonal, onde os clientes iriam pagar $200 por 3 peças de vestuário do inventário da fábrica. Em tais circunstâncias, é necessário agrupar todos os itens do vestuário de forma a determinar o seu valor realizável líquido. Se este é inferior aos custos, devem ser criadas provisões para depreciação de inventários.

Reversão de Provisão de Depreciação de Inventário

17. Em cumprimento do parágrafo 6.8 da norma, em cada período subsequente é efectuada uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam na redução dos inventários abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido a alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução é revertida de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo de entre o custo e o valor realizável líquido revisto.

Reconhecimento como um Gasto e Tratamento Contabilístico

Custos transportados dos Inventários Vendidos

18. Em cumprimento do parágrafo 6.9 da norma, quando os inventários são vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido. Por outras palavras, uma entidade deve transportar a quantia escriturada dos inventários vendido como um gasto, no momento em que o rédito resultante da venda de tais inventários seja reconhecido. Este procedimento é efectuado de acordo com os princípios combinados do rédito e custos ou gastos. Por exemplo: uma entidade deve adoptar a fórmula FIFO (primeiro entrado, primeiro saído), o método médio ponderado ou do custo de unidade, na determinação do custo actual das mercadorias.

Tratamento Contabilístico para Depreciação dde Inventário

19. Em cumprimento do parágrafo 6.9 da norma, a quantia de qualquer redução dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra. No final do período contabilístico, uma entidade deve determinar o valor realizável líquido dos seus inventários, tarefa para a qual os inventários devem ser mensurados pelo valor mais baixo, o do seu custo ou o do valor realizável líquido. Se o valor realizável líquido calculado pela entidade exceder o custo, o inventário final deve ser mensurado pelo custo, e nenhuma provisão para depreciação por perda é necessário ser criada; se o valor realizável líquido calculado pela entidade for inferior ao custo, uma provisão para depreciação de inventários deve ser criada com a diferença entre aqueles dois valores. A redução do inventário deve ser reconhecida como uma despesa no período em que ocorre a redução.

【Exemplo 10】Uma empresa determina o inventário final, de acordo com a norma relativa a inventários. Parta do princípio de que o custo contabilístico de um inventário final é de $100.000, em 2006. Devido à queda do preço de mercado, o valor realizável líquido de tal inventário é de $80.000. Nestes termos, a provisão para depreciação de inventário deve ser de $20.000. O respectivo tratamento contabilístico deve ser o seguinte:

Débito: Perdas por diminuição de inventário	$20.000	
Crédito: Provisão para Depreciação de Inventário		$20.000

20. Relativamente a um inventário para cuja depreciação tenha sido criada uma provisão, quando este for parcialmente vendido, a entidade deve transportar, no momento em que o custo das vendas também o seja, a correspondente provisão para depreciação. Alternativamente, a entidade pode não transportar de imediato a provisão para depreciação do inventário, mas determinar o valor da provisão a ser criada depois de se comparar o custo do inventário com o valor realizável líquido no final do período contabilístico, sendo a provisão aumentada pela diferença quando exceda a quantia escriturada, ou revertida pela mesma diferença quando inferior à quantia escriturada.

Tratamento Contabilístico por Reversão de Provisão por Depreciação de Inventário

21. Em cumprimento do parágrafo 6.9 da norma, a quantia de qualquer redução dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que a redução ou perda ocorra. Quando as circunstâncias que previamente determinaram que o inventário fosse reduzido para o seu custo deixarem de existir, a quantia de depreciação é revertida, pelo que o novo valor será o mais baixo de entre o custo e o valor realizável líquido. O valor revertido deve ser deduzido da provisão efectuada para depreciação de inventários.

.

【Exemplo 11】Em 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada do material X, da Xing Ye Lda, é de $100.000. Devido a uma queda no preço de mercado, o valor realizável líquido destes materiais é de $80.000, pelo que a provisão para depreciação de inventários é de $20.000. Parta do princípio de que, em 31 de Março de 2007, a quantia escriturada do material X é de $100.000, e, por causa dum aumento no preço de mercado, o valor realizável líquido destes materiais é agora estimado em $95.000.

Análise: Por causa de um aumento no preço de mercado, o valor realizável líquido do material X tem recuperado, tendo a provisão para depreciação de inventários passado a ser de $5.000 (95.000-100.000). Por outras palavras, a quantia deduzida das provisões para depreciação de inventários é de $15.000 (5.000-20.000), menor do que a reserva. Assim, o valor da provisão revertida para depreciação de inventário deve ser de $15.000.

Lançamento Contabilístico:

Débito:	Provisão para depreciação de inventário	$15.000	
Crédito:	Reversão da depreciação de inventário		$15.000

Divulgações

22. Em cumprimento do parágrafo 6.10 da norma, as demonstrações financeiras devem divulgar:
    (1) As políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
    (2) A total quantia escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
    (3) A quantia escriturada de inventários, escriturada pelo justo valor menos os custos, para venda;
    (4) A quantia de inventários reconhecidos como gastos durante o período, nos termos do parágrafo 6.9;
    (5) A quantia de qualquer reversão da redução na quantia de inventários, de acordo com o parágrafo 6.9;
    (6) A quantia escriturada de inventários dados como garantia a passivos.

【Exemplo 12】 Exemplos de notas explicativas de demonstrações financeiras

2. Políticas contabilísticas significativas:

(a) Inventário

Os inventários são mensurados pelo valor mais baixo de entre o custo e o valor realizável líquido. O custo é mensurado usando o método Primeiro Entrado, Primeiro Saído. O valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal de actividade deduzido dos custos estimados de conclusão e os custos estimados necessários para efectuar a sua venda.

4. Inventário

	2007	2006
Matérias-primas	346.000	534.000
Em produção	435.000	432.000
Produtos acabados	388.000	311.000
	1.169.000	1.277.000

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 7 Tratamento Contabilístico dos Subsídios do Governo e Outros Apoios do Governo

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico e requisitos de divulgação dos subsídios do governo e outros apoios do governo.

2. Esta norma não tem por objecto:
   (1) Problemas especiais que surjam no tratamento de subsídios do governo nas demonstrações financeiras, reflectindo os efeitos de alteração de preços ou de informação suplementar de natureza similar;
   (2) Os seguintes apoios do governo: benefícios na fixação do rendimento colectável ou determinados ou limitados atendendo à responsabilidade sobre imposto sobre o rendimento (tal como isenção de imposto sobre o rendimento, créditos em sede de imposto sobre o investimento, autorização de depreciação acelerada e redução na taxa de imposto sobre o rendimento);
   (3) Participações do governo no capital de sociedades;
   (4) Subsídios do governo relacionados com a agricultura.

Definições

3. Os termos que se seguem são usados nesta norma com os significados a seguir especificados:

   Governo *refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.*

   Apoios do Governo *é a acção concebida pelo governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do governo não inclui os benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.*

   Subsídios do governo *são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio*

do governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o governo que não possam distinguir-se das transacções comerciais normais da entidade.

Subsídios relacionados com rendimentos *são subsídios do governo que não sejam os que estão relacionados com activos.*

Subsídios relacionados com activos *são subsídios do governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.*

Subsídios do Governo

4. Um subsídio do governo é uma forma de apoio governamental. É uma assistência dada pelo Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com a actividade operacional da empresa. Excluem-se aquelas formas de apoio governamentais às quais não possa razoavelmente ser-lhes atribuído um valor e transacções com o governo que não possa distinguir-se das transacções comerciais normais da entidade. Nos termos da definição acima exposta, os subsídios do governo impõem condições que a entidade deverá cumprir, o seu valor pode razoavelmente ser atribuído, podendo os referidos apoios ser distinguidos das normais transacções comerciais da entidade.

5. Por outro lado, o objectivo do apoio governamental pode ser encorajar ou conceder um apoio a longo prazo a actividades comercias de certas regiões ou sectores industriais. As condições necessárias de cumprir para poder beneficiar de um apoio do governo podem nem estar relacionadas com a actividade operacional da entidade. Por exemplo, uma determinada actividade dentro de uma indústria específica poderá gerar margens de lucro mínimas, levando a que os investidores não desejem investir ou operar em tal indústria. Por isso, e com vista a encorajar entidades a investir e operar nestas indústrias, o governo pode conceder apoios a algumas entidades. Apesar de estes apoios não estarem relacionados com a actividade normal da empresa, eles ainda assim podem ser vistos como subsídios, pelo que o apropriado tratamento contabilístico também lhes deve ser aplicado.

Reconhecimento de Subsídios do Governo

6. Os subsídios do governo só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:
   (1) A empresa cumprirá as condições a eles associadas; e

(2) Os subsídios serão recebidos.

As condições acima referidas são de igual importância e o reconhecimento deve ser feito apenas quando ambas as condições cumulativamente se preencham. A definição de "Segurança" não é fornecida pela norma, mas o seu sentido pode ser inferido a partir de outras normas. Por exemplo, na "Norma Sucinta de Relato Financeiro 9 - Rédito" é mencionado que no reconhecimento do rédito, tais itens devem ser suficientemente reconhecíveis, ou seja, que o influxo de futuros benefícios económicos para a entidade seja bastante provável. Por outras palavras, que o recebimento rédito seja altamente provável. Quando uma entidade estiver segura de que as transacções irão muito provavelmente ocorrer e de tais itens são suficientemente reconhecíveis, o rédito inerente deve ser reconhecido. Assim, quando uma entidade estiver segura de que as duas condições do subsídio serão actualizadas, a entidade deve reconhecer, naquele momento, o subsídio na sua demonstração financeira e não aguardar até que as condições estejam completamente actualizadas.

7. Um empréstimo não exigível pode também ser visto como uma forma de subsídio do governo. Empréstimos não exigíveis são empréstimos que o emprestador perdoa o pagamento sob certas condições prescritas. Quando uma entidade recebe um empréstimo não exigível do governo, relativamente ao qual espera razoavelmente poder satisfazer as condições definidas, parece que o mesmo preenche os requisitos para poder ser considerado um subsídio do governo, e, nessa medida, ser reconhecido enquanto tal nas demonstrações financeiras.

Tratamento Contabilístico

8. Há duas grandes formas de proceder ao tratamento contabilístico dos subsídios do governo: reconhecendo-o como capital e reconhecendo-o como rendimento. O reconhecimento enquanto capital efectua-se creditando o subsídio do governo directamente ao capital próprio. Contudo, está explicitamente mencionado na norma que tal tipo de tratamento não deve ser efectuado. O outro tratamento possível, é o reconhecimento enquanto rendimento, em que o subsídio do governo é sistemática e razoavelmente levado aos rendimentos, num ou mais períodos, para balanceá-los com os custos relacionados. Este tipo de tratamento é efectuado de acordo com a assumpção contabilística do deve e haver.

9. Foi na norma clarificado que atendendo às diferentes condições de atribuição de subsídios do governo se devem adoptados tratamentos distintos. Se o subsídio do governo for concedido como compensação por gastos ou perdas incorridas pela entidade, tal subsídio do governo está directamente relacionado com tais gastos, pelo que deve ser reconhecido como rendimento, na proporção dos correspondentes gastos gerados em

cada período. Contudo, se tais despesas não se voltarem a gerar no futuro, o subsídio do governo deve ser imediatamente reconhecido na demonstração de resultados.

【Exemplo 1】Uma entidade recebeu $2.000.000, a título de subsídio do governo, para protecção do ambiente. O correspondente gasto estimado é o seguinte:

Ano	Gastos
1	100.000
2	200.000
3	300.000
4	400.000

A entidade deve reconhecer o subsídio do governo, como rendimento, da seguinte forma:

Ano	Rendimento
1	2.000.000 x (1/10) = 200.000
2	2.000.000 x (2/10) = 400.000
3	2.000.000 x (3/10) = 600.000
4	2.000.000 x (4/10) = 800.000

Os correspondentes lançamentos contabilísticos são:

(1) Lançamento contabilístico para reconhecimento do subsídio do governo pela entidade:

Ano 1:

Débito: Banco	2.000.000	
Crédito: Proveitos Deferidos		2.000.000

(2) Montante reconhecido como rendimento no Ano 1

Débito: Proveitos Deferidos	200.000	
Crédito: Outros Proveito		200.000

(3) Montante reconhecido como rendimento no Ano 2

Débito: Proveitos Deferidos	400.000	
Crédito: Outros Proveitos		400.000

(4) Montante reconhecido como rendimento no Ano 3

Débito: Proveitos Deferidos	600.000	
Crédito: Outros Proveitos		600.000

(5) Montante reconhecido como rendimento no Ano 4

Débito: Proveitos Deferidos	800.000	
Crédito: Outros Proveitos		800.000

10. Subsídios do governo relacionados com a depreciação de activos são normalmente reconhecidos como rendimento nos períodos e na proporção da depreciação daqueles activos. Por exemplo, uma companhia recebeu um subsídio do governo de $2.000.000 para construir uma linha de produção. A vida útil estimada desta linha de produção é de 10 anos, indo ser depreciada pelo método de quotas constantes. Nestes termos, o subsídio do governo deve ser reconhecido como rendimento da mesma forma que o activo é depreciado. A entidade deve reconhecer $200.000 como rendimento em cada ano, durante um período de 10 anos.

11. Subsídios relacionados com activos não depreciáveis também poderão exigir o cumprimento de certas obrigações, devendo, por isso, ser reconhecidos como rendimento nos períodos em que ocorram os custos necessários ao cumprimento das supramencionadas obrigações. A concessão de um terreno pode estar condicionada à construção de uma estação eléctrica, pelo que pode ser apropriado reconhecer o subsídio como rendimento durante o período da vida útil da referida estação.

Tratamento Contabilístico dos Subsídios do Governo Relacionados com Activos

12. Os subsídios do governo relacionados com activos devem ser tratados contabilisticamente por uma das seguintes formas:
    (1) Tomando o subsídio como rendimento diferido; ou
    (2) Deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo.

    Pelo primeiro método, o subsídio é inicialmente creditado na conta "Rendimentos Diferidos" e subsequentemente extraído dessa mesma conta, por um valor calculado com base no método utilizado para a depreciação do activo, e reconhecido com rendimento, na conta "Outros Rendimentos", na demonstração de resultados do período corrente. Por outro lado, o activo deve ser depreciado com base na política contabilística da entidade utilizada para a depreciação. O segundo método traduz-se em creditar directamente o subsídio na conta "Activos Fixos Tangíveis", reduzindo a quantia escriturada desses activos. Através do uso deste método reduz-se o custo de depreciação dos activos fixos tangíveis, em vez de se reconhecer o subsídio na demonstração de resultados. Qualquer que seja a decisão da entidade relativamente ao método a adoptar, a entidade deve ser consistente, de forma a preservar a comparabilidade das demonstrações financeiras.

> 【Exemplo 2】Uma entidade recebeu um subsídio de $3.000.000, em 1 de Janeiro de 2006, para a compra de certo equipamento. A entidade comprou o equipamento no mercado por $5.000.000. A sua vida útil estimada é de 5 anos, indo o mesmo ser depreciado pelo método das quotas constantes. Prepare os correspondentes lançamentos contabilísticos.

Método 1: Tomando o subsídio como rendimento diferido.

☆ Quando a entidade compra o activo, deve efectuar o seguinte lançamento contabilístico:

Débito:	Activos Fixos Tangíveis	5.000.000	
	Crédito: Banco		5.000.000

☆ Quando o subsídio é reconhecido como montante a receber, a entidade deve efectuar o seguinte lançamento contabilístico:

Débito:	Montante a receber	3.000.000	
	Crédito: Rendimento Diferido		3.000.000

☆ Em 31 de Dezembro de 2006, a entidade deve reconhecer o subsídio como rendimento e calcular a depreciação do activo:

Débito:	Depreciação do período	1.000.000	
	Crédito: Depreciação acumulada		1.000.000
Débito:	Rendimento diferido	600.000	
	Crédito: Outros Rendimentos		600.000

No balanço, o saldo de rendimentos diferidos é de $2.400.000, e a quantia escriturada dos activos fixos tangíveis é de $4.000.000. O efeito cumulativo na demonstração de resultados seria de $400.000, no débito ($1.000.000-$600.000).

Método 2: Deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo.

☆ Quando o subsídio é reconhecido como montante a receber, a entidade deve efectuar os seguintes lançamentos contabilísticos:

Débito:	Activos Fixos Tangíveis	5.000.000	
	Crédito: Banco		5.000.000
Débito:	Montantes a receber	3.000.000	
	Crédito: Activos Fixos Tangíveis		3.000.000

☆ Em 31 de Dezembro de 2006, a entidade deve reconhecer o subsídio como rendimento:

Débito:	Depreciação do período	400.000	
	Crédito: Depreciação acumulada		400.000

No balanço, a quantia escriturada do activo fixo tangível é de $1.600.000. O efeito na demonstração de resultados seria de $400.000 (depreciação do período), no débito.

O efeito dos dois métodos nos resultados operacionais é idêntico. Contudo, o primeiro método pode ser mais apropriado na representação da quantia escriturada dos activos no balanço.

O segundo método equilibra os activos com os subsídios na preparação dos lançamentos contabilísticos.

Tratamento Contabilístico para Subsídios do Governo Relacionados ao Rédito

13. Os subsídios do governo relacionados com rendimentos devem ser tratados contabilisticamente por uma das seguintes formas:
    (1) Considerando o subsídio como "Outros Rendimentos"; ou
    (2) Deduzindo-o dos gastos relacionados.

    Estes dois métodos são semelhantes aos adoptados relativamente aos subsídios relacionados com activos. O primeiro método consiste em creditar inicialmente o subsídio na conta "Rendimentos Diferidos" e retirá-lo subsequentemente desta conta por um valor correspondente aos gastos incorridos no período, reconhecendo-o como rendimento, na conta "Outros Rendimentos", na demonstração de resultados. O segundo método traduz-se em creditar directamente o subsídio na conta dos gastos relacionados, reduzindo aqueles gastos no período corrente, em vez de reconhecer o rendimento na demonstração de resultados. Qualquer que seja o método que a entidade decida adoptar, deve a mesma ser consistente, de forma a garantir a comparabilidade das demonstrações financeiras.

【Exemplo 3】Uma entidade planeia despender $1.000.000, em trabalhos de protecção ambiental, durante 4 anos. O governo concedeu um subsídio de $600.000 para apoiar a execução do projecto. Suponha que os gastos são incorridos em cada ano, em igual montante. A entidade deve preparar os seguintes lançamentos contabilísticos:

Lançamentos contabilísticos dos gastos relacionados aos trabalhos de protecção ambiental:

Débito:	Outros Gastos Operacionais	250.000	
Crédito:	Banco		250.000
Débito:	Banco	600.000	
Crédito:	Adiantamento de Subsídios do Governo		600.000

Método 1: Considerando o subsídio como "Outros Rendimentos"

Débito:	Adiantamento de Subsídios do Governo	150.000	

	Crédito: Outros Rendimentos		150.000

Método 2: Dedução do subsídio aos gastos relacionados

Débito:	Adiantamento de Subsídios do Governo	150.000	
	Crédito: Outros Gastos Operacionais		150.000

O presente método equilibra os gastos com os subsídios na preparação dos lançamentos contabilísticos.

14. Quando a concessão do subsídio do governo está condicionado ao cumprimento de um conjunto de condições ou requisitos no projecto específico, o subsídio deve ser individualizado e reconhecido subsequentemente de acordo com o conteúdo das diferentes condições. Deve ser individualizado porque o tempo e métodos usados para o reconhecimento do rendimento são diferentes. Se um subsídio do governo se relaciona simultaneamente com ambos os activos e o rendimento, deve em primeiro ser individualizado, adoptando-se posteriormente os correspondentes tratamentos contabilísticos.

【Exemplo 4】Uma entidade recebeu um subsídio do governo de $30.000.000, dos quais dois terços é para construir uma fábrica, e um terço para apoio da entidade nos primeiros quatro anos de actividade.

Subsídio relacionado com os activos (fábrica) =
= $30.000.000 x 2/3 = $20.000.000
Subsídio relacionado com o rendimento (actividade operacional) =
= $30.000.000 x 1/3 = $10.000.000

O subsídio relacionado com activos deve ser reconhecido como rendimento com base na vida útil do activo. Suponha que a fábrica é depreciada pelo método das quotas constantes, e que tem uma vida útil estimada de 10 anos: o subsídio relacionado com os activos deve ser de $2.000.000, para cada um dos 10 anos ($20.000.000÷10). Por outro lado, relativamente ao subsídio relacionado com o rendimento, o respectivo reconhecimento deve ser distribuído, de forma igual, pelos primeiros 4 anos, isto é, $2.500.000 em cada ano ($10.000.000÷4).

Reembolso de Subsídios do Governo

15. Quando uma entidade falha o cumprimento das condições estipuladas aquando da concessão do subsídio do governo, o reembolso do mesmo torna-se exigível, o que deve ser contabilizado como uma revisão duma estimativa contabilística, podendo ainda ser

utilizadas aplicações prospectivas, de acordo com a Norma Sucinta de Relato Financeiro 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

16. Os seguintes procedimentos podem ser adoptados no reembolso de um subsídio relacionado com rendimento:
    (1) Aplica-se, em primeiro lugar, qualquer crédito diferido não amortizado criado e respeitante ao subsídio;
    (2) Na medida em que o reembolso exceda qualquer crédito diferido (normalmente reconhecido como "outros rendimentos" ou deduzido dos gastos relacionados em períodos anteriores), ou não existe nenhum crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

【Exemplo 5】À luz da situação estabelecida no 【Exemplo 1】, não cumprindo a entidade as condições estabelecidas, deve proceder ao reembolso do subsídio, na sua totalidade, no ano seguinte. Os lançamentos contabilísticos são:

Débito:	Proveitos deferidos	1.800.000	
	Crédito: Caixa		1.800.000
Débito:	Outros Gastos Operacionais	200.000	
	Crédito: Caixa		200.000

17. Os seguintes procedimentos podem ser adoptados no reembolso de um subsídio relacionado com activos:
    (1) Aumentar a quantia escriturada do activo ou reduzir o saldo do rendimento diferido pelo valor do reembolso, isto é, aumentando a quantia escriturada do activo para um montante que não inclua o subsídio do governo ou reduzindo o rendimento diferido relacionado com o subsídio do governo;
    (2) A depreciação acumulada adicional (i.e. a diminuição do gasto de depreciação causada pelo aumento da quantia escriturada do activo em resultado do subsídio do governo concedido) que deveria ter sido reconhecida até à presente data como uma despesa na ausência do subsídio deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

【Exemplo 6】Usando a mesma informação do Exemplo 2, suponha agora que a entidade falha em satisfazer as condições suplementares do contrato de concessão do subsídio do governo, pelo que deve reembolsar o subsídio, na sua totalidade, em 2007. Os lançamentos contabilísticos são:

Aplicando o 1.º método (tomando o subsídio como rendimento diferido)

Débito:	Rendimento Diferido	2.400.000	

Débito:	Outros Gastos	600.000	
Crédito:	Caixa		3.000.000

Aplicando o 2.º método (deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo)

Débito:	Activos Fixos Tangíveis	3.000.000	
Crédito:	Caixa		3.000.000

Débito:	Depreciação do período	600.000	
Crédito:	Depreciação acumulada		600.000

Apoios do Governo

18. O apoio do governo é uma iniciativa governamental destinada a conceder um benefício económico específico a uma empresa ou série de empresas que se qualificam para o efeito ao abrigo de determinadocritério. Os apoios do governo não incluem benefícios única e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

    De acordo com a definição acima exposta, o apoio que não possa ter um valor razoavelmente atribuído ou que não possa ser distinguido das operações comerciais normais da empresa, pode ser classificado como apoio do governo, mas já não como um subsídio, não requerendo tratamento contabilístico. Exemplos de apoio do governo incluem apoio técnico gratuito, consultas de mercado e fornecer garantia à entidade, etc.

【Exemplo 7】Empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixas são formas de apoio do governo, e não subsídios. Uma vez que os custos dos juros são apenas um dos factores mensuráveis, não o sendo outros rendimentos, os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixas não preenchem a definição de subsídio do governo. A entidade apenas deverá divulgar tais transacções nas suas demonstrações financeiras (tais como taxa de juro, período do empréstimo, valor do empréstimo, etc.), não necessitando, contudo, de proceder a qualquer tratamento contabilístico.

Divulgação

19. Em cumprimento da norma, as seguintes matérias devem ser divulgadas:
    (1) A política contabilística adoptada para os subsídios do governo, incluindo métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;

(2) A natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a empresa tenha directamente beneficiado;

(3) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo que tenham sido reconhecidas.

【Exemplo 8】

(i) A companhia trata os subsídios do governo como rendimentos diferidos;

(ii) A companhia recebeu um subsídio do governo de $2.000.000, para 2 anos, a ser utilizado em operações de logística. A condição inerente à concessão do subsídio é a de que a mão-de-obra local constitua 50% do total da mão-de-obra da entidade.

(iii) A companhia recebeu do governo um empréstimo sem juros de $1.000.000, para 2 anos, a taxa de juro do empréstimo no mercado é de 5.5%-6.5%.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 8
Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Objectivo e Âmbito

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

Definições

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

Uma **provisão** *é um passivo de tempestividade ou quantia incerta*.

Um **passivo contingente** é:

(1) *Uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou*

(2) *Uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:*

[1] *Não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou*

[2] *A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.*

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

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

(a) *um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);*

(b) *legislação; ou*

(c) *outra operação da lei.*

Uma **obrigação construtiva** *é uma obrigação que decorre das acções de uma 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.

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

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

Provisões

Instrução

3. O parágrafo 8.2 da norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incerta. Provisões podem se distinguidas de outros passivos, tais como débitos comerciais a pagar e acréscimo comerciais porque há incerteza acerca da intempestividade ou da quantia do dispêndio futuro necessário para a sua liquidação. Contrariamente, débitos comerciais a pagar são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos e tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo a quantia devido a empregados (por exemplo, a quantia relacionada com o pagamento acrescido de férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade do acréscimo, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões. Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte dos débitos a pagar comerciais e outros, enquanto as provisões são relatadas em separado. Ademais, o termo provisão é também usado no contexto de itens como depreciação, imparidade de activos ou dívidas de cobrança duvidosa. Estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta norma.

Reconhecimento

4. Em cumprimento ao parágrafo 8.1 da norma, uma provisão deve ser reconhecida quando: (1) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado; (2) seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos requeridos para liquidar a obrigação; e (3) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

(1) Um entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado:

Uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado significa que uma obrigação assumida pela entidade em transacções ou eventos passados. Como exemplo, uma garantia de qualidade de um produto é uma segurança de qualidade de produtos já vendidos ou serviços já prestados pela entidade, e não é uma segurança da qualidade de mercadorias ainda por vender ou serviços ainda por prestar. Uma obrigação presente inclui uma obrigação legal e uma obrigação construtiva. Uma obrigação legal refere-se ao cumprimento obrigatório dum dever derivado da lei económica ou legislação em que a entidade incorre durante o processo económico de gestão e coordenação. Como exemplo, a obrigação contratual de compra de bens entre duas entidades é uma forma legal de obrigação. Uma obrigação construtiva refere-se a um dever criado ou inferido por uma entidade sob certas circunstâncias particulares. Por exemplo, a companhia ABC é uma empresa química. Com vista à expansão da sua escala operacional, estabeleceu uma sucursal no país A. Assumindo que o país A ainda não publicou qualquer lei ou legislação relativa a poluição ambiental que pode surgir em resultado da actividade produtiva de empresas como a empresa A. Nestes termos, a empresa A não tem qualquer obrigação legal decorrente da poluição ambiental que poderá surgir em resultado da sua actividade operacional produtiva. Por isso, a obrigação assumida pela sucursal da empresa A é um exemplo de uma obrigação construtiva.

(2) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja requerido para liquidar a obrigação:

Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, precisa não apenas de existir um uma obrigação presente mas também de haver a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja necessário para liquidar essa obrigação. No contexto da presente norma, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se for maior a probabilidade de ocorrer do que a de não ocorrer (a probabilidade de o acontecimento ocorrer é maior do que a probabilidade de não acontecer quando aquela for normalmente superior a 50%). 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. Quando uma entidade tem uma obrigação presente como resultado dum acontecimento passado, isso não conduz necessariamente a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos. Por exemplo, em 1 de Maio de 2006, a companhia CDE assinou um acordo com a companhia DEF, prometendo que irá garantir um dos empréstimos pelo período de 2 anos da companhia DEF. Para a companhia CDE, ela assumiu uma obrigação presente, como resultado da garantia. Se é ou não é provável um exfluxo de recursos incorporando futuros benefícios económicos depende de factores operacionais e condições financeiras da

companhia DEF. Suponha que no fim do ano de 2006, as condições financeiras da companhia DEF são favoráveis, pelo que seria razoável concluir que a companhia DEF cumpra o contrato. Nestes termos, não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja requerido da companhia CDE para liquidar a obrigação. Por outro lado, suponha agora que as condições financeiras da companhia DEF pioraram no fim do ano de 2006, e que não existem evidências que sugiram qualquer possibilidade de melhoria, tornando-se provável que a companhia DEF não cumpra o contrato. Torna-se então provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja requerido para a companhia CDE satisfazer a presente obrigação.

(3) Uma estimativa fiável possa ser efectuada da quantia da obrigação:
O uso de estimativas é uma componente essencial da preparação de demonstrações financeiras, o qual não prejudica a fiabilidade dessas demonstrações financeiras. Isto é particularmente assim para no que se refere a provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maioria dos itens do balanço. Excepto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis, podendo, por isso, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para o reconhecimento da provisão. No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser efectuada, o passivo existe mas não pode ser reconhecido. Por isso, tal passivo deve ser divulgado como um passivo contingente. Por exemplo, a companhia ABC (requerido) é citada numa acção judicial. A companhia prevê que seja provável incorrer numa perda atendendo a casos precedentes e, por isso, calcula um conjunto de estimativas para a quantia requerida para a correspondente compensação. Nestas circunstâncias, uma estimativa fiável é dita ser efectuada para a presente obrigação presente resultante da acção em curso, caso em que uma provisão pode ser reconhecida. Contudo, se não houver casos precedentes que possam ser utilizados como referência para prever o resultado da acção judicial, e não fornecendo o articulado legal uma interpretação explícita sobre a contenda, mesmo que seja provável que companhia venha a perder a demanda judicial, uma estimativa fiável não pode ser efectuada sobre a quantia da obrigação presente, não podendo a companhia ABC reconhecer uma provisão para o caso em curso.

Mensuração

5. Determinação da melhor estimativa
Em cumprimento do parágrafo 8.3 da norma, a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira pessoa nesse momento. Será muitas vezes impossível ou elevadamente dispendioso liquidar ou transferir uma

obrigação à data do balanço. Contudo, a estimativa do valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação constitui a melhor estimativa do dispêndio requerido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

A estimativa do desfecho e do efeito financeiro são determinados por julgamento a efectuar pela gestão da entidade, suplementada pela experiência de transacções semelhantes e (em alguns casos) por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.

As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas de diferentes formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva um grande número de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos e as probabilidades associadas. Este método estatístico de estimativa é denominado por "valor esperado". A provisão será por isso diferente, dependendo da probabilidade de perda de um dado valor (por exemplo, 60 ou 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. Por exemplo, uma empresa vende bens com a garantia de o custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra estar coberto. Se forem detectados pequenos defeitos em todos os produtos vendidos, dos mesmos resultarão custos de reparação no montante de $1 milhão. Se forem detectados defeitos significativos em todos os produtos vendidos, dos mesmos resultarão custos de reparação no montante de $4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeitos, 20 por cento dos bens vendidos terão pequenos defeitos e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos de monta. A entidade avalia a probabilidade de um exfluxo considerando as obrigações como um todo. O valor esperado do custo das reparações é de:

$$(0 \times 75\%) + (1.000.000 \times 20\%) + (4.000.000 \times 5\%) = 400.000$$

6. Acontecimentos Futuros

Em cumprimento do parágrafo 8.4 da norma, acontecimentos futuros que podem afectar o valor necessário para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos no valor de uma provisão, quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão. Acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma empresa pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras na tecnologia. O valor reconhecido reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta todas as evidências disponíveis relativamente à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas à experiência

acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma empresa não poderá antecipar o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.

7. Riscos e Incertezas

Em cumprimento do parágrafo 8.5 da norma, 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. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessário o uso de prudência quando se façam julgamentos 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 dos 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 o caso realisticamente aconselha. É necessária prudência para evitar duplicar ajustamentos do risco e da incerteza, com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

8. Alienação Esperada de Activos

Em cumprimento do parágrafo 8.6 da norma, os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão. Ganhos da alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. Em vez disso, uma entidade reconhece os ganhos das alienações esperadas de activos no momento especificado pela norma que trata dos respectivos activos.

9. Reembolsos

Em cumprimento do parágrafo 8.7 e 8.8. da norma, quando se espera que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo (normalmente quando a probabilidade for superior a 95%) que o reembolso seja recebido se a empresa liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve exceder o valor da provisão. Na demonstração de resultados, a despesa relacionada com uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de um reembolso.

(1) Situação de prováveis reembolsos:

Exemplos de situações de prováveis reembolsos:

- No caso de um acidente de tráfego, a entidade normalmente recebe um reembolso razoável por parte da companhia de seguros;
- No caso de uma compensação, a entidade pode contra-reclamar no pedido de reembolso do reclamante ou de qualquer outra terceira parte.
- No caso de uma garantia operacional, e no curso do preenchimento do seu compromisso para com a garantia, a entidade pode normalmente reclamar reembolsos adicionais da entidade garantida.

(2) Reconhecimento de reembolsos

Duas questões estão relacionadas com o reconhecimento de um reembolso. Uma primeira é o momento do reconhecimento, a outra é o valor a ser reconhecido. Em cumprimento da presente norma, o reembolso deve ser reconhecido quando é "virtualmente certo" que será recebido, o valor a ser reconhecido é a quantia que é " virtualmente certa" de ser recebida.

Três aspectos precisam de ser clarificados: Em primeiro lugar, o reembolso deve ser tratado como um activo separado. Por exemplo, a companhia ABC reconheceu uma provisão de $500.000 para uma obrigação presente. Entretanto, devido a esta obrigação, a companhia ABC pode receber $350.000 de reembolso da companhia CDE que é virtualmente certo de ser recebido. Em tais circunstâncias, a companhia ABC deve reconhecer separadamente uma provisão de $500.000 e um activo de $350.000, mas não apenas uma única provisão de $150.000. Em segundo lugar, o valor reconhecido para o reembolso não deve exceder o valor da provisão. Usando o mesmo exemplo, o valor reembolsado pela companhia ABC não deve exceder a quantia reembolsada para a provisão, isto é, $500.000. Em terceiro lugar, na demonstração de resultados, o custo relacionado com provisão deve ser apresentado líquido do valor reconhecido para um reembolso, isto é, de $150.000.

10. Alterações e Utilização de Provisões

Em cumprimento com o parágrafo 8.9 da norma, as provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida. Ademais, o parágrafo 8.10 da norma requere que a provisão seja utilizada somente com dispêndios relativos ao fim para o qual a provisão foi originalmente reconhecida.

Aplicação das Regras de Reconhecimento e de Mensuração

11. Perdas Operacionais Futuras

Dado que as perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos para provisões, não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.

12. Contratos Onerosos

Em cumprimento do parágrafo 8.12 da norma, se uma entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente resultante do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão. Muitos dos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem que se tenha de pagar qualquer compensação à outra parte, não havendo por isso qualquer obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos, como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os acontecimentos tornem determinado contrato oneroso, o mesmo cai dentro do âmbito desta norma, existindo um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos caiem fora do âmbito da presente norma.

A norma define um contrato oneroso como sendo um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo. Os custos inevitáveis resultantes dum contrato reflectem o menor custo líquido resultante da desvinculação do contrato, sendo este custo o mais baixo entre o custo de o cumprir e ou de qualquer compensação ou penalidade devida pelo seu incumprimento.

Requesitos de Divulgação

13. Em cumprimento do parágrafo 8.17 da norma, para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar o seguinte:
    (1) A quantia escriturada no começo e no fim do período;
    (2) As provisões adicionais criadas no período;
    (3) As quantias utilizadas durante o período;
    (4) A quantia não usada revertida durante o período;
    (5) Uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes.

【Exemplo 1】 **Garantias**

C.T. Lda dedica-se ao fabrico e venda de maquinarias. A companhia começou a comercializar no 4º trimestre de 2006, e vendeu 400 máquinas, a $50.000 cada. De acordo com os termos contratuais, se defeitos de fabrico forem detectados dentro dos 3 anos após a compra, a companhia será responsável pela reparação e troca da máquina defeituosa, livre de quaisquer encargos. Atendendo a experiências anteriores, é provável (probabilidade maior que 50%) que várias compensações possam ser reclamadas ao abrigo desta garantia, com o custo de reparação de 1% das vendas.

Análise:

Obrigação presente como resultado dum acontecimento passado – o acontecimento passado é venda dos bens, sob garantia, donde resulta uma obrigação legal.

Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – genericamente falando, é possível que uma compensação seja devida em

resultado de garantias.

Uma estimativa fiável do valor da obrigação – o custo de reparação corresponde a 1% das vendas.

Conclusão – Uma vez que os termos da garantia satisfazem as três condições para o reconhecimento de provisões, a garantia deve ser reconhecida como uma provisão. Os tratamentos contabilísticos gerais são os seguintes:

A garantia reconhecível em 31 de Dezembro de 2006 = 400 x 50.000 x 1% = 200.000

Débito: Despesa de Garantia 200.000

Credito: Provisão para Garantia 200.000

Extracto das Notas

Provisão para garantia

	MOP
1 de Outubro de 2006 (Data da constituição)	--
Adições do ano	200.000
Utilizadas durante o ano	--
31 de Dezembro de 2006	200.000

A empresa reconheceu $200.000 em provisões como estimativa da compensação devidas em função da garantia dos produtos vendidos no ano corrente. É estimado que a maioria das despesas ocorrerrão no próximo ano financeiro, e que todas as despesas ocorrerrão nos três anos posteriores à data do balanço.

【Exemplo 2】 **Política de reembolso**

Um retalhista elaborou uma política de reembolso caso os clientes não fiquem completamente satisfeitos, mesmo que não seja requerido por lei. A política de reembolso é conhecida por todos.

Análise:

Obrigação presente como resultado dum acontecimento passado – o acontecimento passado é a venda dos produtos. Uma obrigação construtiva foi estabelecida, a partir do momento em que o retalhista, ao providenciar um reembolso imediato, criou essa expectativa nos clientes.

Uma obrigação presente como resultado dum acontecimento passado de providenciar um reembolso imediato que foi estabelecido uma expectativa aos clientes.

Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – É provável que uma parte dos bens venha a ser devolvida para reembolso.

Conclusão - Uma provisão pode ser reconhecida para a melhor estimativa dos custos de reembolso.

【Exemplo 3】**Contrato oneroso**

Uma empresa obtém lucros operando numa fábrica objecto de uma locação operacional. Em Dezembro de 2006, a empresa transferiu as suas operações para uma nova fábrica. Ainda restam 4 anos antes de terminar a locação da fábrica original, mas esta não pode ser cancelada ou transferida para outro utilizador.

Análise:
Obrigação presente como resultado de um acontecimento passado – o acontecimento passado é a assinatura do contrato de locação, que dá origem a uma obrigação legal.
Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – quando o contrato de locação se torna oneroso, é provável um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos.
Conclusão - Uma provisão é reconhecida para a melhor estimativa dos custos inevitáveis da locação (isto é, mais 4 anos de locação).

Passivo Contingente

Instruções

14. Em cumprimento do parágrafo 8.13 da norma, um passivo contingente é definido como um dos seguintes:
    (1) Uma possível obrigação que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade. Um passivo contingente é uma obrigação possível que resulta de uma transacção ou acontecimento passado que possui incertezas que não estão no controlo da entidade. É confirmado apenas pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos certos futuros. Por exemplo, a 25 de Dezembro de 2006, empresa ABC interpôs uma acção em tribunal, contra empresa BCD, por violação dos seus direitos de patente. Em 31 de Dezembro de 2006, o tribunal ainda não iniciou o julgamento, e é difícil determinar se a empresa BCD irá perder ou não a demanda em tribunal. Para a empresa BCD, um passivo contingente foi estabelecido por uma obrigação ter resultado de acontecimentos passados. A decisão da demanda não está no controlo da entidade, e somente aquela decisão final pode determinar se a empresa BCD terá de ser responsável por esta obrigação ou não.
    (2) Uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados não é reconhecida porque:
        - Não ser provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja requerido para liquidar a obrigação. Quando a probabilidade

de recursos incorporando benefícios económicos saírem da empresa para liquidação da obrigação for inferior a 50%, isso significa que aquela probabilidade é menor do que a probabilidade da não saída de exfluxo de recursos. Por exemplo, a empresa ABC assinou um contrato com empresa BCD, em 20 de Dezembro de 2006, através do qual acordou em garantir um empréstimo bancário de 3 anos à empresa BCD. A empresa ABC assumiu uma obrigação presente quando o contrato foi assinado. Contudo, apesar do facto da empresa ABC ter agora assumido uma obrigação presente, isso não conduz necessariamente a um provável exfluxo de benefícios económicos. Se a posição financeira da empresa BCD for favorável durante o ano de 2006, a probabilidade da empresa ABC ter que liquidar a obrigação será diminuta.

- O valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente fiabilidade. O valor do exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos em resultado da obrigação é difícil de prever. Tal particularidade indica que o resultado do passivo contingente é incerto para a presente obrigação. Por exemplo, todos os trabalhadores de uma particular unidade de uma entidade sofreram de uma intoxicação alimentar após terem ingerido comida fornecida pela empresa ABC em 24 de Dezembro de 2006. A empresa ABC tomou conhecimento de tal acidente e concordou em assumir todas as responsabilidades pelas compensações devidas. Em 31 de Dezembro de 2006, o acidente permanece por resolver, e a empresa ABC não pode fazer qualquer estimativa para os custos de compensação. A empresa ABC assumiu uma obrigação presente, mas não é capaz de mensurar fiavelmente a quantia de tal obrigação.

15. Em cumprimento do parágrafo 8.13 da norma, uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente. O parágrafo 8.14 determina que, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos (referindo-se, em termos gerais, a uma probabilidade igual ou inferior a 5%), uma entidade deve divulgar por cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza desse passivo e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro.

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

16. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, no contexto da presente 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 acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Adicionalmente, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

17. Esta norma efectuou as seguintes distinções entre provisões e passivos contingentes:
    (1) Provisões: reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações;
    (2) Passivos contingentes: não são reconhecidos como passivos porque são ou (1) obrigações possíveis, dado ter ainda de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; (2) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta norma (porque ou não é provável que seja necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

    Segue-se o sumário da distinção efectuada e os requisitos de reconhecimento entre as provisões e os passivos contingentes mencionados na norma: (ver quadro 1 e diagrama 1)

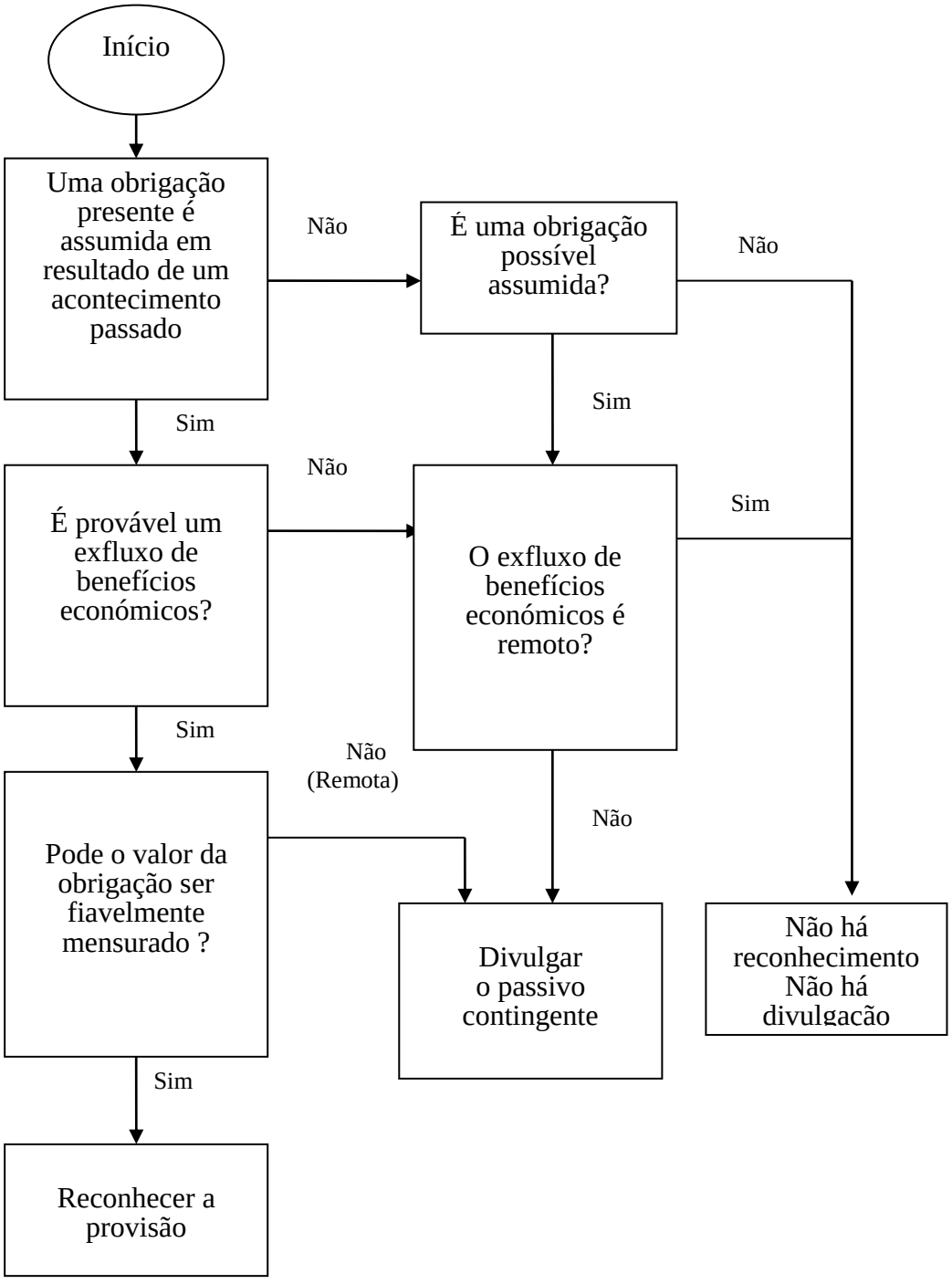
Quadro 1

Como resultado dum acontecimento passado, é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos será requerido para liquidar a obrigação ou possível obrigação (cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente no controlo da entidade).		
Uma obrigação presente em que é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja requerido.	**Uma obrigação presente em que é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja ou não requerido.**	**Uma obrigação presente ou obrigação possível em que a probabilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja requerido é remota.**
Uma provisão é reconhecida	Nenhuma provisão é reconhecida	Nenhuma provisão é reconhecida
É requerida a divulgação da provisão	É requerida a divulgação do passivo contingente	Nenhuma divulgação é requerida

    Um passivo contingente também surge no caso extremamente raro em que exista um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser fiavelmente mensurado. Nesse caso é também requerida a divulgação do passivo contingente.

Diagrama 1

Árvore de Decisão



Exemplos

【Exemplo 4】**Nota de descontos**

A companhia ABC recebeu uma letra comercial de $20 milhões no decurso das suas vendas, que se vence em 3 de Abril de 2007. Em 3 de Novembro de 2006, a companhia ABC necessita urgentemente de fundos e decide efectuar o desconto da letra comercial num banco. Depois de algumas considerações, o banco concordou em aceitar o pedido da companhia ABC, e seguir com os procedimentos necessários. O banco exige que se não conseguir obter o montante da letra no seu vencimento, a companhia ABC seja responsável pelo pagamento de todo o montante. À luz de experiências passadas, a companhia ABC avalia como baixa a probabilidade de o banco não conseguir obter o montante da letra no seu vencimento.

Análise:

Obrigação presente como resultado de um acontecimento passado – O acontecimento passado é o desconto da letra, dando origem a uma obrigação legal.

Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – Dado que a probabilidade de não obtenção de fundos aquando do vencimento da letra é baixa, a probabilidade de os recursos incorporando benefícios económicos sairem da companhia é também baixa.

Conclusão – A provisão não é reconhecida, e deve ser divulgada como um passivo contingente.

Extracto das Notas

Passivo Contingente:

Em 3 de Novembro de 2006, esta companhia descontou uma letra comercial a vencer num banco. A letra descontada era de $20 milhões, e vence-se a 3 de Abril de 2007. A companhia assumiu a obrigação de proceder ao seu pagamento, caso o banco não consiga obter os fundos quando a letra se vencer.

【Exemplo 5】**Garantia simples**

Em 2006, a empresa ABC acordou garantir um dos empréstimos específicos da empresa BCD. A situação financeira da empresa BCD era favorável naquela altura.

Em 2007, a situação financeira empresa BCD tornou-se pior e em 30 de Junho de 2007, a empresa BCD pediu protecção dos seus credores.

Análise:

(1) Em 31 de Dezembro de 2006:

Obrigação presente como resultado dum acontecimento passado – O acontecimento passado é o acto de dar garantia, acto esse que originou uma obrigação legal.

Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – Em 31 de Dezembro de 2006, é provável que não haja qualquer exfluxo de

recursos incorporando benefícios económicos.
Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida. A garantia deve ser divulgada como um passivo contingente, a menos que a probabilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja remota.

(2) Em 31 de Dezembro de 2007:
Obrigação presente como resultado de um acontecimento passado – O acontecimento passado é o acto de dar garantia, que originou uma obrigação legal.
Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – Em 31 de Dezembro de 2007, é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos deve ser requerido para liquidar a obrigação.
Conclusão – A provisão é reconhecida pela melhor estimativa da obrigação.

【Exemplo 6】**Demanda judicial**
Em 2006, 10 pessoas morreram numa cerimónia de casamento. Tais pessoas talvez tenham sido mortas por terem ingerido comida envenenada por produtos manufacturados pela empresa. A parte contrária solicitou judicialmente uma compensação, mas ambas as partes não chegaram a um acordo sobre quem deva ser considerado responsável. Até 31 de Dezembro de 2006, que é em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, o consultor jurídico da empresa acredita que existe uma forte probabilidade de a empresa não ir ter de assumir qualquer responsabilidade. Contudo, quando a empresa elaborou as suas demonstrações financeiras, em 31 de Dezembro de 2007, aquele mesmo consultor acredita que devido à forma como o processo se tem desenvolvido é muito provável que a entidade tenha que assumir responsabilidades.

Análise:
(1) Em 31 de Dezembro de 2006
Obrigação presente como resultado de um acontecimento passado – Não existe nenhuma obrigação como resultado de um acontecimento passado, com base nas evidências disponíveis aquando da aprovação das demonstrações financeiras.
Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida. O assunto é divulgado como um passivo contingente, a menos que a probabilidade de um exfluxo de benefícios económicos seja remota.

(2) Em 31 de Dezembro de 2007
Obrigação presente como resultado de um acontecimento passado – Uma obrigação presente foi estabelecida à luz das evidências disponíveis.
Um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos é necessário para a liquidação – É provável.
Conclusão – Uma provisão é reconhecida para a melhor estimativa da quantia necessária para liquidar a obrigação.

Activos Contingentes

Instruções

18. Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Um exemplo é uma reclamação que uma entidade está solicitando num processo legal, em que o resultado é incerto. Um activo contingente tem as seguintes características:

    (1) Activos contingentes resultantes de transacções e acontecimentos passados.
    Os activos contingentes resultam de transacções e acontecimentos passados. Por exemplo, em 25 de Dezembro de 2006, a empresa ABC iniciou um processo judicial contra a empresa BCD, por violação dos direitos de patente. Em 31 de Dezembro de 2006, o tribunal ainda está por iniciar o julgamento, sendo difícil determinar se a empresa A irá ou não vencer o referido processo. Para a empresa ABC, os activos derivados dum possível vencimento da acção são classificados como activo possíveis, resultantes de acontecimentos passados (a empresa BCD deve ter violado os direitos de patente da empresa ABC, razão pela qual o processo judicial foi iniciado). Contudo, num cenário onde uma empresa planeie comprar matérias-primas, no período de 3 meses, estes activos não podem ser classificados como activos contingentes, porquanto um plano duma empresa não pode ser entendido enquanto uma "transacção ou acontecimento".

    (2) O desfecho de activos contingente possui incertezas.
    Activos contingentes são uma forma possível de activos. Se eles se tornam ou não num activo real acompanhando as alterações nas condições económicas depende da ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente dentro do controlo duma entidade. Usando o exemplo fornecido acima, se o activo contingente da empresa ABC se irá tornar num activo real depende da decisão final do tribunal. Se for decidido que a empresa ABC venceu a demanda, então o activo contingente poderá tornar-se num activo que é virtualmente certo de ser realizado. Se o tribunal decidir que a empresa ABC perdeu a acção, nesse caso o activo contingente tornar-se-á "perdas". Inversamente, a empresa ABC poderá ver-se a braços com custas judiciais.

19. Em cumprimento do parágrafo 8.15 da norma, uma entidade não deve reconhecer um activo contingente, uma vez que isso poderá resultar no reconhecimento de rendimentos que podem nunca vir a ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos seja virtualmente certa, o activo relacionado não é mais um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado. O parágrafo 8.16 da norma requere que quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do activo contingente à data do balanço, e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro.

Sumário do tratamento do activo contingente (ver quadro 2)

Quadro 2

Activos possíveis que são gerados como resultado de acontecimentos passados, cuja existência será somente confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos totalmente fora do controlo da empresa.		
Um influxo de benefícios económicos é virtualmente certo.	**Um influxo de benefícios económicos é provável, mas não virtualmente certo.**	**Um influxo de benefícios económicos não é provável.**
O activo não é contingente	Nenhum activo é reconhecido. É requerida divulgação	Nenhum activo é reconhecido. Nenhuma divulgação é requerida

【Exemplo 7】**Demanda judicial**

Em 20 de Julho de 2006, a empresa ABC encarregou a DT Transportes Lda de entregar certas mercadorias, mercadorias estas que foram seguradas. Cinco milhões de dólares de mercadorias foram os prejuízos provocados pelo acidente ocorrido durante o transporte. A empresa ABC não conseguiu chegar a um acordo com a companhia de seguros acerca dos termos de compensação. A companhia ABC interpôs uma acção judicial junto do tribunal regional em 30 de Novembro de 2006. Em 31 de Dezembro de 2006, o tribunal ainda não tomou qualquer decisão.

Neste exemplo, a companhia ABC está certa de que irá receber um valor a título de compensação, mas dado que a acção judicial ainda continua pendente, a companhia ABC está incerto se irá ou não receber o valor solicitado. Em cumprimento da norma, a companhia ABC deverá divulgar os seguintes factos nas notas ao balanço, em 31 de Dezembro de 2006:

Extracto das Notas:

Activo Contingente:

A companhia encarregou a DT Transportes Lda da entrega de certas mercadorias. Uma perda de $5 milhões de mercadorias foi provocada por um acidente ocorrido durante o transporte. Em 30 de Novembro de 2006, a companhia interpôs uma acção judicial para ser compensada. Em 31 de Dezembro de 2006, a acção judicial ainda não obteve decisão final.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 9
Rédito

Objectivo e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos réditos provenientes de certos tipos de transacções e acontecimentos. A primeira questão que se coloca, na contabilização do rédito, é a de determinar quando se deve reconhecer o mesmo. Geralmente, o rédito é reconhecido quando seja provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade, podendo os mesmos ser mensurados fiavelmente. Esta norma identifica as circunstâncias em que tais critérios são satisfeitos e o rédito reconhecido.

2. Esta norma será aplicada na contabilização do rédito proveniente das seguintes transacções e acontecimentos:
   (1) Venda de bens;
   (2) Prestação de serviços; e
   (3) Uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

Definições

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

   Rédito *é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade, quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.*

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

Mensuração do Rédito

4. Em cumprimento com o parágrafo 9.1 da norma, o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber

tomando em consideração quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidas pela entidade.

5. Na maior parte dos casos, a retribuição assume a forma de dinheiro ou seus equivalentes, sendo o montante do rédito a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber. Porém, quando o influxo de dinheiro ou equivalentes de dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro recebido ou a receber. Por exemplo, uma entidade pode conceder crédito isento de juros ao comprador ou aceitar do comprador uma livrança com taxa de juro inferior à do mercado como retribuição pela venda de bens. Quando o acordo constitua efectivamente uma transacção de financiamento, o justo valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros, usando uma taxa de juro imputada. A taxa de juro imputada é a mais claramente determinável de quer:
   (1) A taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (*rating*) de crédito similar; ou
   (2) Uma taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços.

   A diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é reconhecida como rédito de juros.

Venda de Bens

Reconhecimento de Rédito proveniente da Venda de Bens

6. Bem inclui bens produzidos pela entidade com o propósito de venda e bens comprados para revenda, tais como produtos manufacturados por uma indústria, mercadorias compradas por um retalhista, ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. A venda de outros itens de inventário, tais como matérias-primas ou materiais de embalagem é também considerada como venda de bens. Falando duma perspectiva conceitual, reconhecimento refere-se ao processo de tratamento de um certo item como activo, passivo, rédito, gasto, etc. e de se proceder a entradas nas demonstrações financeiras da entidade. Em relação ao reconhecimento do rédito especificamente, este refere-se ao lançamento de um item particular como rédito e como tal circunstância se reflecte na demonstração de resultados.

7. Em cumprimento com o parágrafo 9.2 da norma, o rédito proveniente da venda de bens, deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes: (1) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens; (2) a entidade não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos; (3) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada; (4) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; e (5) os custos

incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados. São seguidamente fornecidas explicações para o preenchimento de cada condição necessária ao reconhecimento do rédito:

Condição 1: A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens.

Riscos da propriedade dos bens refere-se à probabilidade de perdas incorridas no preço do bem, suportados pelo proprietário, tal como a probabilidade de desvalorização ou danificação do produto. Vantagens da propriedade dos bens refere-se ao benefício económico futuro inerente aos bens, que o proprietário espera receber, tal como um aumento no valor do produto ou os benefícios económicos obtidos do uso de tal bem.

A entidade transferiu para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens quando tenha transferido para o comprador todos os riscos e vantagens. Quando o vendedor não assume qualquer responsabilidade pela perda incorrida por um item, o vendedor não assume também quaisquer benefícios económicos inerentes ao item, o que significa que o vendedor transferiu os riscos e vantagens da propriedade dos bens.

Na decisão de transferir os riscos e vantagens da propriedade de bens para o comprador deve ter-se em atenção a substância de cada transacção, e não a sua forma. Em geral, a transferência da propriedade ou a transferência da mera posse são factores a serem tomados em consideração.

(1) A transferência de riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência legal do título ou da posse para o comprador. Este é o caso, por exemplo, da maioria das vendas a retalho.

(2) A transferência de riscos e vantagens da propriedade ocorre em momento distinto da transferência legal do título ou da transferência da posse:

① Quando a entidade continue obrigada por execução não satisfatória do contrato em termos de qualidade, variedade, ou especificações, etc, não coberta por nenhuma cláusula de garantia;

【Exemplo 1】A empresa ABC vendeu um lote de mercadorias em 21 de Maio, que foi já expedido. O comprador efectuou parte do pagamento em adiantado, e a empresa ABC emitiu uma letra comercial aceite para o restante valor, anexa à factura enviada ao comprador. Como o comprador recebeu as mercadorias no mesmo dia, verificou que a qualidade dos produtos não estava de acordo com as especificações definidas no contrato, pelo que iniciou conversações com a empresa ABC relativamente aos descontos e reembolso previstos no contrato. O comprador pede que seja efectuado um desconto ao preço das mercadorias ou o reembolso total do montante pago. Ambas as partes não chegaram a acordo e a empresa ABC não adoptou nenhuma medida de compensação.

Neste exemplo, mesmo que as mercadorias tenha sido expedidas, que a factura tenha sido enviada e um pagamento parcial recebido, como ambas as partes

não chegaram a um acordo, o comprador não aceitou oficialmente as mercadorias, podendo pedir um reembolso caso o tivesse efectuado. O risco e vantagens da propriedade das mercadorias mantêm-se na empresa ABC, pelo que o reconhecimento do rédito não pode ser feito neste momento. Somente quando o vendedor efectuar a compensação apropriada solicitada pelo comprador será possível reconhecer a venda como rédito.

② O recebimento do rédito de uma dada venda seja contingente da obtenção do rédito pelo comprador, em resultado da venda dos bens;
Na venda em consignação, o consignado actua somente como um agente, e a propriedade dos bens não é transferida para o consignado quando os bens tiverem sido expedidos, pelo que os riscos e vantagens de propriedade mantêm-se com o consignador. Somente quando o consignado vender os bens, é que o risco e vantagens da propriedade são transferidos. Por isso, nas vendas por consignação, o consignador deve reconhecê-las como rédito somente quando o consignado vender os bens e as listas de consignação sejam recebidas.

③ Quando os bens expedidos estejam sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato ainda não cumprido pela entidade;

【Exemplo 2】Uma empresa especializada na manufactura de elevadores efectuou uma venda de elevadores. Os elevadores foram expedidos, o comprador recebeu a factura e pagamentos parciais foram efectuados. Contudo, de acordo com os termos do contrato, o vendedor é responsável pela instalação dos elevadores vendidos, sendo o restante montante pago só após os elevadores estarem instalados e inspeccionados.
A instalação dos elevadores é normalmente a parte mais importante do contrato de venda de elevadores. No exemplo acima, a expedição dos elevadores não representa a transferência do risco e das vantagens da propriedade para o comprador. Incertezas podem surgir durante o processo de instalação, o que poderá inviabilizar a venda. Por isso, a empresa deve somente reconhecer o rendimento da venda como um rédito quando os elevadores tiverem sido instalados e a inspecção efectuada.

④ O comprador tem o direito de rescindir o contrato por uma determinada razão especificada no contrato de venda e a entidade está incerta acerca dessa possibilidade;

【Exemplo 3】Durante a promoção de novos produtos, a entidade está oferecendo um período experimental de um mês, sendo reembolsado total

pago caso os compradores não estejam satisfeitos dentro daquele mês.
No exemplo acima, mesmo que as vendas tenham sido feitas e pagamentos tenham sido recebidos, como se trata de um novo produto, é impossível estimar a probabilidade de ter de proceder ao reembolso, pelo que os riscos e vantagens da propriedade ainda não foram transferidos substancialmente para o comprador. A empresa não deve reconhecer o rédito no momento da venda, mas somente quando o comprador oficialmente aceitar os bens ou o período de reembolso expirar.

Foi mencionado acima que o rédito deve ser reconhecido quando todos os riscos significativos e vantagens da propriedade forem transferidos para o comprador. Contudo, deve ser anotado que se o rico da propriedade mantido pelo vendedor é insignificante e as quatro condições necessárias para o reconhecimento do rédito de venda de bens estão satisfeitas, o correspondente rédito pode ser reconhecido. O cenário seguinte mostra um exemplo de risco insignificante da propriedade do bem mantido pela entidade;

【Exemplo 4】Uma garantia foi feita durante a venda de uma loja, em que se as mercadorias vendidas se tornarem insatisfatórias devido a imperfeição do produto, o reembolso total será dado dentro de 3 meses contados a partir da compra. À luz de experiência anterior, estima-se que 1% das vendas possa ser reembolsado.
No exemplo acima, mesmo que a loja mantenha certos riscos, estes são insignificantes. O risco e vantagens significativos da propriedade dos bens foram transferidos para o cliente. Por isso, a loja pode ser reconhecida imediatamente a seguir à venda do produto A.

Condição 2: A entidade não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos.
Envolvimento continuado de gestão que surja após venda pode ou não ser originado pela propriedade dos produtos. Se a entidade mantém direitos de envolvimento continuado de gestão relacionados com a propriedade dos produtos, está claro que a transacção de venda não está completa e, assim, a venda não é válida e o rédito não pode ser reconhecido. Similarmente, se a entidade mantém efectivo controlo sobre os produtos vendidos, é notório que as vendas não estão completas e que o rédito não pode ser reconhecido. Por exemplo, a fábrica ABC vendeu um lote de mercadorias a um distribuidor. De acordo com os termos do contrato, a entidade ABC tem o direito de requerer a transferência ou devolução das mercadorias vendidas. Neste exemplo, mesmo que a entidade ABC tenha vendido as mercadorias, ela mantém efectivo controlo sobre aquelas, não podendo por isso o rédito ser reconhecido.

A seguir é dado um exemplo de um cenário onde a entidade mantém efectivo controlo sobre as mercadorias vendidas, controlo este que não está relacionado com a propriedade.

【Exemplo 5】O vendedor de terrenos ABC vendeu um lote de residências a um cliente, tendo-lhe sido confiado pelo cliente a venda dos seus condomínios e a gestão das propriedades.
No exemplo acima, mesmo que o vendedor ABC tenha a gestão contínua das propriedades, tal gestão não está relacionada com a propriedade, uma vez que a propriedade é pertença do cliente, e que os riscos e vantagens daquela propriedade se transferiram para o cliente. Sob estas circunstâncias, o vendedor ABC deve reconhecer o rédito, se todas as condições necessárias para o reconhecimento estão satisfeitas.

【Exemplo 6】Um consultor de software vendeu um conjunto completo de software a um cliente, tendo sido encarregado por aquele pela gestão diária deste software, o que inclui a actualização do software, etc.
No exemplo acima, o cliente é o beneficiário do software, para o qual os ricos significativos são transferidos. A gestão continuada do consultor de *software*, depois da vendas, pode ser entendida como uma transacção distinta de prestação de serviços. Por isso, mesmo que o consultor de software mantenha o direito de controlo continuado após as vendas, ma vez que este não está relacionado com a propriedade do software vendido, o consultor não está impedido de reconhecer a venda como rédito.

Condição 3: A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.
A circunstância de o rédito poder ser fiavelmente mensurada é como que um pré-requisito para reconhecimento do mesmo, isto é, o rédito não pode ser reconhecido se não poder ser mensurada fiavelmente. Os preços de venda são normalmente confirmados no momento em que aquela se efectua. Contudo, determinadas incertezas podem conduzir à flutuação dos preços durante o processo de venda, ou seja, o rédito não deve ser reconhecido até o novo preço de venda estar confirmado.

Condição 4: Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade.
Durante uma transacção de vendas, os benefícios económicos associados com a transacção são principalmente reflectidos na retribuição (preço) dos bens vendidos. Se as retribuições de bens vendidos se esperam ou não serem recuperadas é o factor determinante no reconhecimento do rédito. Se se estima que a probabilidade de recuperação da retribuição é diminuta no momento da venda, mesmo que todas as outras condições necessárias para o reconhecimento do rédito estejam satisfeitas, o rédito não deve ser reconhecido.

Se a retribuição dos bens vendidos pode ou não ser recuperada deve ser determinado atendendo-se principalmente a experiências anteriores com o vendedor, a informações obtidas, ou a relevantes políticas governamentais. Por exemplo, a empresa apura que o comprador tem uma má reputação, em virtude de negócios anteriores; a empresa começa a aperceber-se de que o comprador tem sofrido elevadas perdas noutras transacções, encontrando-se, por isso, agora com problemas de tesouraria; ou, em caso de exportação para outros países, a empresa desconhece se a remessa é autorizada no país onde o vendedor exerce a sua actividade, etc. Nestas condições, a entidade deve diferir o processo de reconhecimento até que estas incertezas sejam eliminadas.

Uma entidade deve adoptar uma análise qualitativa na determinação da probabilidade de recuperar as retribuições dos bens vendidos; a retribuição é recuperável quando a probabilidade de a recuperar excede a probabilidade de não a recuperar.

Na prática, quando os produtos vendidos satisfazem as condições fixadas no contrato, a factura enviada e o comprador promete liquidar o pagamento, os encargos são ditos recuperáveis. Devem ser facultadas provas, quando a entidade determina que as retribuições não são recuperáveis.

Condição 5: Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção podem ser fiavelmente mensurados.

De acordo com o princípio do equilíbrio entre rédito e gastos, o rédito e custos relacionados com a mesma transacção devem ser reconhecidos no mesmo período contabilístico. Assim, se os custos não poderem ser mensurados fiavelmente, o correspondente rédito não pode ser reconhecido, mesmo que todas as condições necessárias para reconhecimento tenha sido satisfeitas. Qualquer retribuição já recebida pela venda de mercadorias é reconhecida como passivo.

【Exemplo 7】A empresa ABC assina um acordo com a empresa BCD para fornecimento, em larga escala, de equipamento, Contudo, a empresa ABC tem que confiar à empresa CDE o fabrico de um componente principal, antes de poder concluir tal equipamento. Nos termos do acordo firmado entre a empresa ABC e empresa CDE, a liquidação é efectuada da seguinte forma: a empresa ABC paga 108% do custo de fabrico à empresa CDE, como serviço prestado. Suponha que ambas as empresas finalizaram os respectivos papeis no processo de fabrico, que a máquina é montada pela empresa ABC e entregue à empresa BCD, e a empresa BCD liquida imediatamente o preço de acordo com o contrato. A empresa ABC ainda não recebeu os detalhes relativos ao custo de fabrico da empresa CDE.

No exemplo acima, mesmo que o equipamento seja entregue à empresa BCD, e que a empresa ABC tenha recebido o pagamento, desde que a empresa ABC não possa mensurar o actual custo de fabrico do equipamento, por estar dependente de informações relevantes a facultar pela empresa CDE, a empresa ABC não pode reconhecer a venda quando o pagamento é recebido.

O reconhecimento de vendas é uma matéria relativamente complicada; uma entidade deve adoptar cautelosamente as 5 condições acima mencionadas no reconhecimento do rédito e escrutinar a substância de cada transacção. Só quando todas as cinco condições forem satisfeitas é que se deve reconhecer o rédito.

Tratamento Contabilístico do Rédito Proveniente da Venda de Mercadorias

8. Especificamente no que se refere à mensuração do rédito por venda de mercadorias, a quantia do rédito depende da quantia estabelecida no contrato ou acordo assinado por ambas as partes. Na ausência de contractos ou acordos, o rédito deve ser reconhecido ao preço acordado ou aceite por ambas as partes. Quando o rédito é reconhecido, a quantia reconhecida deve ser debitado nas contas "Montantes a receber", "Caixa" e outras contas similares, e a quantia creditada na conta de "Rédito".

【Exemplo 8】Uma empresa vendeu certos cosméticos avaliados em $200.000, na factura. O pagamento ainda não foi recebido. Se esta venda tiver satisfeito todas as cinco condições para o reconhecimento do rédito, deve ser reconhecida como rédito e os seguintes lançamentos devem ser efectuados:

Débito:	Contas a receber	200.000	
Crédito:	Rédito		200.000

Transacção de Mercadorias em Particular

9. Vendas "facturar e conter" são aquelas em que a entrega é diferida por pedido do comprador, mas este toma posse do título e aceita a factura.
   O rédito é reconhecido quando o comprador toma posse do título, desde que:
   (1) Seja provável que a entrega será feita;
   (2) O produto esteja à disposição, identificado e pronto para entrega ao comprador na altura do reconhecimento da venda;
   (3) O comprador conheça especificamente as instruções de diferimento da entrega;
   (4) Os termos usuais de pagamento sejam aplicados.

10. Mercadorias enviadas, sujeitas a condições
    (1) Instalação e inspecção
    O rédito é normalmente reconhecido quando o comprador aceita a entrega, e a instalação e inspecção estão completas. Contudo, o rédito é reconhecido imediatamente após a aceitação da entrega pelo comprador quando:
    ① O processo de instalação é simples por natureza. Por exemplo, a instalação de um aparelho de televisão testado na fábrica, que apenas requere ser desembalado e ligado à electricidade e à antena;

② A inspecção seja feita apenas para o propósito da determinação final do preço do contrato. Por exemplo, envio, por barco, de minério, de ferro, açúcar ou soja.

(2) Com a aprovação, quando o comprador acordou o direito de proceder à devolução. Se existem incertezas acerca da possibilidade de devolução, o rédito é reconhecido quando o transporte é formalmente aceite pelo comprador ou as mercadorias tenham sido entregues e o período de tempo de devolução esteja esgotado.

(3) Vendas em consignação, nas quais o comprador se tenha comprometido a vender as mercadorias por conta do vendedor.
O rédito é reconhecido pelo vendedor quando as mercadorias forem vendidas pelo comprador a uma terceira pessoa.

(4) Vendas a dinheiro.
O rédito é reconhecido quando a entrega é feita e o numerário recebido pelo vendedor ou seu representante.

11. Vendas "layaway", nas quais as mercadorias são entregues somente quando o comprador efectua último pagamento duma série de prestações.
O rédito de tais vendas é reconhecido quando as mercadorias são entregues. Contudo, quando a experiência indica que a maioria destas vendas serão consumadas, o rédito pode ser reconhecido quando um depósito significativo é recebido, desde que as mercadorias estejam à disposição, identificadas e prontas para serem entregues ao comprador.

12. Encomendas, quando o pagamento (ou pagamento parcial) é recebido em adiantamento, relativamente a mercadorias não detidas presentemente no inventário. Por exemplo: as mercadorias estão a ser fabricados ou serão entregues directamente ao comprador por uma terceira pessoa. O rédito é reconhecido quando as mercadorias são entregues ao comprador.

13. Vendas a partes intermediárias, tais como distribuidores, negociantes ou outros, para revenda.
O rédito de tais vendas é geralmente reconhecido quando os riscos e vantagens da propriedade tenham sido transferidas. Contudo, quando o comprador actua materialmente como um agente, a venda é tratada como uma venda em consignação.

14. Subscrições para publicações e itens similares.
Quando os itens envolvidos são de valor similar em cada período, o rédito é reconhecido com base no método da quota constante, no período no qual os itens são expedidos. Quando os itens variam de valor, de período para período, o rédito é reconhecido com base no valor das vendas dos itens expedidos em relação ao total estimado do valor de venda de todos os itens cobertos pela subscrição.

15. Vendas a prestações, nas quais a retribuição é recebida em prestações.
O rédito atribuído ao preço de venda, excluído de juros, é reconhecido à data da venda. O preço da venda é o valor presente da retribuição, determinado descontando das prestações a receber uma taxa de juro imputado. O elemento juro é reconhecido como rédito à medida que é auferido, usando o método de juro efectivo.

Prestação de Serviços

Reconhecimento de Rédito por Prestação de Serviços

16. Em cumprimento ao parágrafo 9.4 da norma, quanto o desfecho de uma transacção que envolve a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. Nestes termos, o rédito associado à prestação de serviços deve ser reconhecido de acordo com o desfecho do serviço à data do balanço, se puder ser estimado fiavelmente.

[1] <u>À data do balanço, o desfecho de uma transacção envolvendo uma prestação de serviços pode ser estimado fiavelmente.</u>

À data do balanço, o reconhecimento de rédito com referência à fase de acabamento da transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. O método da percentagem de acabamento reporta-se ao método de reconhecimento do rédito e custos de acordo com a fase de acabamento do serviço. O reconhecimento de rédito usando o método da percentagem de acabamento é aplicável exclusivamente a transacções envolvendo uma prestação de serviços. Quando o início e término dos serviços abrange períodos contabilísticos diferentes, de modo a reflectir fielmente o rédito, custos, lucros, etc., de cada período contabilístico, uma entidade deve reconhecer o rédito e custos de acordo com a fase de acabamento à data do balanço.

Em cumprimento com esta norma, o desfecho de uma transacção envolvendo uma prestação de serviços pode ser estimado fiavelmente quando todas as condições a seguir mencionadas forem satisfeitas:

(1) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;

O total do rédito do contrato é determinado pela quantia total das transacções estipuladas no contrato ou acordo. Como a prestação de serviços é contínua, a quantia de transacções pode flutuar de acordo com a condição actual, e a entidade deve prontamente ajustar a quantia total do contrato.

(2) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;

O rédito é reconhecido somente quando for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade. A entidade deve determiná-lo pela reputação, experiência de negócios anteriores, ou as

formas e termos de pagamento no acordo efectuado com a parte que usufrua o serviço.

(3) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada:

A fase de acabamento de de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade utilizará o método que meça fiavelmente o serviço prestado. Dependendo da natureza da transacção, o método pode incluir:

① A verificação do trabalho prestado;

② Os serviços prestados à data enquanto uma percentagem do total dos serviços a prestar; ou

③ A proporção dos custos incorridos à data, face ao total dos custos estimados da transacção. Somente os custos que reflectem serviços prestados à data são incluídos nos custos incorridos à data. Somente custos que reflectem serviços prestados ou a serem prestados são incluídos no total dos custos estimados da transacção. Pagamentos em prestações e adiantamentos recebidos de clientes muitas vezes não reflectem os serviços prestados.

No reconhecimentos do rédito usando o método da percentagem de acabamento, a seguinte fórmula deve ser adoptada para o rédito e custos relevantes:

Reconhecimento do rédito do ano = Quantia total dos serviços prestados x a fase de acabamento no fim do ano – rédito previamente reconhecido.

Reconhecimento do custo do ano = total do custo de serviços prestados x fase de acabamento no fim do ano – custo previamente reconhecido.

(4) Os custos incorridos com a transacção e os necessários para oncluir a transacção possam ser mensurados fiavelmente:

De acordo com o princípio de equilíbrio do rédito com os gastos, os réditos e custos que se relacionem com a mesma transacção de venda devem ser reconhecidos no mesmo período contabilístico. Assim, se o custo não puder ser mensurado fiavelmente, o correspondente rédito não pode ser reconhecido, mesmo que todas as condições necessárias para o reconhecimento tenham sido satisfeitas. Qualquer retribuição já recebida pela venda de bens é reconhecida como um passivo.

A determinação da percentagem de acabamento é central para a adopção do método da percentagem de acabamento no reconhecimento do rédito. Em cumprimento do parágrafo 9.6 da norma, quando o serviço for prestado através de um número indeterminado de actos num período de tempo específico, o rédito é reconhecido através do método de quota constante, durante esse mesmo período específico, a menos que seja evidente que outros métodos melhor reflectem o estado de acabamento.

[2] À data do balanço, o desfecho do serviço prestado não pode ser fiavelmente mensurado.

Em cumprimento do parágrafo 9.5 da norma, quando o desfecho de uma transacção envolva serviços prestados que não possam ser estimados fiavelmente, isto é, quando não se possam satisfazer as quatro condições acima mencionadas, o rédito não pode ser reconhecido usando o método da percentagem de acabamento. Em tais circunstâncias, o rédito deve ser reconhecido apenas na medida dos gastos reconhecidos recuperáveis, e estes devem ser tratados da seguinte forma:

① Relativamente aos custos de serviços prestados que são estimados como recuperáveis, o rendimento deve ser reconhecido com base nos custos da prestação de serviços incorridos; entretanto, a mesma quantia deve ser transportada como custo e nenhum lucro deverá ser reconhecido.

② Relativamente aos custos de serviços prestados que se estimem parcialmente recuperáveis, o rendimento deve ser reconhecido baseado nos custos recuperáveis dos serviços prestados, e os custos dos serviços prestados incorridos devem ser transportados como custos. As perdas devem ser reconhecidas se o rendimento reconhecido for inferior aos custos incorridos pelos serviços prestados.

③ Relativamente aos custos de serviços prestados que se estimem ser completamente recuperáveis, o rendimento não deve ser reconhecido e os custos dos serviços prestados incorridos devem ser reconhecidos como perdas correntes.

Tratamento Contabilístico para Proveitos de Serviços Prestados

17. No caso de o rendimento ser reconhecido usando o método da percentagem de acabamento, quando o rendimento for reconhecido, deve o mesmo ser debitado a contas como "Dívidas a receber", "Caixa", etc., e creditado a contas como "Prestações de serviços". Quando os custos são transportados, a quantia deve ser debitada em contas como "Custos ou gastos" e creditado em contas como "Construções em curso".

【Exemplo 9】Em 1 de Novembro de 2006, uma empresa aceita uma construção para a instalação de um produto, por um período de três meses. O valor total do contrato é de $300.000. Até 31 de Dezembro de 2006, o total dos custos já incorridos é de $140.000 (suponha que estes custos são de mão-de-obra dos técnicos de instalação), o adiantamento recebido é de $220.000. Espera-se ainda incorrer em mais $60.000. Determine a fase de acabamento dos serviços, baseado no rácio do custo actual incorrido sobre o total de custos estimados.

O rácio do custo actual incorrido sobre o custo total estimado

=140.000 / (140.000 + 60.000) = 70%

Rendimento reconhecido em 2006 = Rendimento total de serviço prestado x fase de acabamento – rendimento previamente reconhecido = $300.000 x 70% - 0 =

= $210.000.
Custos reconhecidos em 2006 = Custos total de serviços prestados x fase de acabamento – custos previamente reconhecidos = (140.000 + 60.000) x 70% - 0 =
= $140.000

A empresa deve preparar os seguintes lançamentos:

① Quando os custos são incorridos

Débito:	Construção em curso	140.000	
	Crédito: Salários a pagar		140.000

② Quando adiantamento é cobrado

Débito:	Caixa	220.000	
	Crédito: Adiantamento recebido		220.000

③ Reconhecimento do rendimento

Débito:	Adiantamento recebido	210.000	
	Crédito: Prestação de serviço		210.000

④ Custos transportados

Débito:	Custos	140.000	
	Crédito: Construção em curso		140.000

18. Transacções especiais na prestação de serviços

(1) Honorários de instalação:
Honorários de instalação são reconhecidos como rédito por referência à fase de acabamento da instalação, a menos que não sejam importantes para a venda do produto, caso em que são reconhecidos quando os bens forem vendidos.

(2) Honorários de serviços incluídos no preço do produto:
Quando o preço de venda de um produto inclui uma quantia identificável para serviços subsequentes (por exemplo, apoio pós-venda e melhoramento do produto, numa venda de software), a quantia é diferida e reconhecida como rendimento no período durante o qual o serviço é prestado. A quantia diferida é aquela que cobrirá os custos esperados dos serviços inerentes ao contrato, juntamente com um lucro razoável pelos mesmos serviços.

(3) Comissões de publicidade:
Comissões pagas a meios de comunicação social são reconhecidas quando a publicidade ou anúncio aparece perante o público. Comissões de produção são reconhecidas por referência à fase de acabamento do projecto.

(4) Preço de entrada:
Réditos resultantes de exibições artísticas, banquetes e outros eventos especiais são reconhecidos quando os eventos ocorram. Quando uma subscrição para um

dado número de eventos é vendida, o preço é distribuído por cada evento numa base que reflicta a extensão dos serviços prestados em cada evento.

(5) Taxa de inscrição em actividade formativa:
O rédito é reconhecido no período da formação.

(6) Iniciação, admissão entrada e quotas de sócios:
O reconhecimento do rédito depende da natureza do serviço prestado. Se a taxa paga apenas faculta a qualidade de sócio, e todos os outros serviços ou produtos são pagos separadamente, ou se existe uma subscrição anual individualizada, a taxa é reconhecida como rédito quando não existam incertezas significativas relativamente à sua cobrança. Se a taxa faculta ao sócio serviços e publicações a serem fornecidos durante o período da sociedade, ou comprar bens ou serviços a preço inferior aos praticados para não sócios, é reconhecido numa base que reflicta o tempo, natureza e valor dos benefícios concedidos.

(7) Honorários pela elaboração de software específico para o cliente:
Honorários para a elaboração de software específico para o cliente são reconhecidos como rédito por referência à fase de acabamento do trabalho, incluindo a conclusão de serviços de apoio após o fornecimento.

Juros, Royalties e Dividendos

Princípios de Reconhecimento dos Juros, Royalties e Dividendos

19. Em cumprimento do parágrafo 9.8 da norma, quando as duas condições a seguir discriminadas forem satisfeitas, o rédito proveniente do uso, por outros, de activos da entidade que produzem juros, royalties e dividendos devem ser reconhecidos de acordo com o estabelecido no parágrafo 9.9 da norma:
    (1) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade.
    A entidade deve basear a sua decisão na reputação e nas efectivas condições, e na forma e termos estabelecidos no acordo com a outra parte. Se a entidade estima que a probabilidade de recuperação do rédito é baixa, então não deve ser reconhecido.
    (2) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.
    O juro deve ser reconhecido numa base de proporcionalidade de tempo, por referência ao capital em dívida e a taxa de juro efectiva. O rédito proveniente do uso de activos deve ser determinado pelos termos definidos no contrato ou acordo assinado entre a entidade e o utilizador de tais activos. Os dividendos devem ser determinados pela quota-parte dos lucros ou pelo anúncio de dividendo efectuado

pela parte investida. Uma entidade deve reconhecer o rédito somente quando a quantia possa ser mensurada fiavelmente.

Reconhecimento e Tratamento Contabilístico por Reconhecimento de Juros

20. Em cumprimento com o parágrafo 9.9 da norma, o juro deve ser reconhecido numa base de proporcionalidade de tempo. O rédito de juros é reconhecido no fim de cada período contabilístico, por referência ao capital em dívida, o período do depósito e à taxa de juro efectivo. Uma entidade deve debitar o juro reconhecido em contas como "Juros a receber", e creditar contas como "Rédito de juros". Juros não cobrados que excedam o período de cobrança devem cessar de ser reconhecidos, e uma dedução deve ser feita aos juros já contabilizados.

【Exemplo 10】Em 1 de Julho de 2006, uma empresa efectuou um depósito a prazo de $1 milhão num banco, à taxa anual de juro de 6%. A empresa deve reconhecer o rendimento de juros no fim do período contabilístico (31 de Dezembro de 2006) com base no capital, período de depósito e taxa de juro apropriada.

① Quando o depósito a prazo é efectuado a 1 de Julho de 2006:

Débito:	Depósito a Prazo	1.000.000	
Crédito:	Caixa		1.000.000

② Juros reconhecíveis no fim do período contabilístico = 1.000.000 x 6% ÷ 2
= 30.000

Débito:	Juros a receber	30.000	
Crédito:	Rédito de juros		30.000

③ Quando o depósito a prazo se vence e o capital e os juros são recebidos, em 30 de Junho de 2007, a empresa deve efectuar o seguinte lançamento:

Débito:	Caixa	1.060.000	
Crédito:	Depósito a prazo		1.000.000
	Juros a receber		30.000
	Rédito de juros		30.000

Reconhecimento e Tratamento Contabilístico das Royalties

21. Em cumprimento do parágrafo 9.9 da norma, as royalties devem ser reconhecidas segundo o regime do acréscimo, de acordo com a substância do acordo relevante. Ambos o tempo e o método de cobrança variam nas diversas formas de pagamento das royalties, tal como a cobrança única de um montante fixo (exemplo: dez anos de royalties cobrados de uma só vez); em prestações definidas no acordo (exemplo: é estabelecido no acordo que um montante fixo é recebido no fim de cada período da duração do acordo); vários pagamentos separados (exemplo: de acordo com a percentagem das vendas do utilizador, etc).

Se um único pagamento de royalties é estabelecido no contrato ou acordo, e o posterior serviço não é prestado, o rédito deve ser reconhecido de forma similar às vendas; se posterior serviço for prestado, o rédito deve ser reconhecido nos mesmos termos do contrato ou acordo. Se se estabeleceu no contrato ou acordo que as royalties são pagas em prestações, o reconhecimento deve ser feito de acordo com o tempo e a forma estabelecida naquele.

【Exemplo 11】empresa ABC cede o uso de direitos de patente à empresa BCD, por um período de 5 anos, mediante o pagamento de um royalty de $60.000 por ano. A empresa ABC deve reconhecer $60.000 como rédito em cada ano.

Débito: Dívidas a receber (ou caixa) 60.000

Crédito: Rendimento do pagamento de royalties 60.000

Reconhecimento e Tratamento Contabilístico dos Dividendos

22. Em cumprimento com o parágrafo 9.9 da norma, os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista de receber o pagamento. Quando o método do custo se aplica para garantia do capital próprio, uma entidade pode reconhecer o rédito de dividendos quando a parte interessada anuncia a quota-parte de lucro ou o pagamento de dividendos. Durante o reconhecimento, o saldo reconhecido deve ser debitado de contas tais como "Dividendos a Receber" e creditado em contas tais como " Rendimento de Dividendos". Quando o pagamento de dividendos for recebido, o seu balanço deve ser debitado na conta "Caixa" e creditado em na conta "Dividendos a Receber".

Se os dividendos por pagar são tratados como itens a acrescer antes da compra de dividendos inerentes ao projecto de investimento ser feito, os dividendos que subsequentemente forem recebidos devem ser distribuídos entre compras anteriores e posteriores. Somente o montante distribuído pelas compras posteriores pode ser realizado como rédito. Se o dividendo anunciado de garantia do capital próprio resulta de lucro líquido antes da compra, esta parte de dividendos deve ser deduzido do custo de garantia. Se tal distribuição apenas pode ser efectuada aleatoriamente, e a menos que essa parte dos dividendos claramente represente uma compensação por parte do custo de garantia do capital próprio, deve ser reconhecida como rédito.

【Exemplo 12】A 15 de Maio de 2006, a empresa ABC comprou, como investimento de curto prazo, 25.000 acções da companhia BCD, com dinheiro em depósito, relativamente ao qual foram já anunciados dividendos mas ainda não pagos. O preço da transacção é de $8.70 por acção, o que inclui $0.20 de dividendo por pagar, e vence-se a 20 de Maio de 2006. A empresa ABC recebe o pagamento dos dividendos em 26 de Junho. O lançamento contabilístico para a empresa ABC deve

ser a seguinte:

① Custo de investimento estimado:

Preço de transacção (25.000 x 8.70)	217.500
Menos: Dividendo anunciado (25.000 x 0.20)	(5.000)
Custo de invesitmento	212.500

② Lançamento contabilístico pela compra de um investimento a curto prazo

Débito:	Investimento a curto prazo	212.500	
	Dividendo a receber	5.000	
Crédito:	Caixa		217.500

③ Lançamento contabilístico no momento do dividendo ser recebido:

Débito:	Caixa	5.000	
Crédito:	Dividendo a receber		5.000

Divulgação

23. Uma entidade deve divulgar:

(1) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito, incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços.

Por exemplo:

Políticas contabilísticas significativas:

(a) Reconhecimento do rédito

No caso de benefícios económicos prováveis fluírem para a companhia, e do rendimento poder ser fiavelmente mensurado, o rédito é reconhecido na demonstração de resultados na seguinte base:

O rédito das vendas é reconhecido quando as mercadorias são entregues e os riscos e vantagens de propriedade são transferidos para o comprador.

O rédito de juros é reconhecido numa base de proporcionalidade de tempo, tomando em consideração o capital em dívida e a taxa de juro aplicável.

O rédito de dividendos é reconhecido quando for estabelecido o direito do accionista de receber o pagamento.

(2) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período, incluindo o rédito proveniente de:

[1] Venda de bens;
[2] Prestação de serviços;
[3] Juros ;
[4] Royalties;
[5] Dividendos

(3) A quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.

Extracto de Notas

Rédito

A companhia dedica-se, em primeiro lugar, à manufactura e venda a retalho de têxteis; manufactura, armazenamento e retalho de brinquedos electrónicos; assim como à prestação de serviços de consultadoria de gestão. O rédito para o corrente ano é apresentado como segue:

	2006 MOP	2005 MOP
Proveitos		
Venda de Mercadorias	500.000	450.000
Prestação de Serviços	300.000	250.000
	800.000	700.000

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 10

Contratos de Construção

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção e a divulgação de informações relevantes. Contratadores referem-se a empresas de manufacturação envolvidas em contratos de construção relativos a projectos (ou activos de larga escala) tais como construção de edifícios, pontes, túneis, navios e máquinas de larga escala. Contratos de construção incluem: (1) Contratos de prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo como, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projectos e arquitectos; e (2) contratos para a destruição ou restauração de activos e para a restauração do ambiente após a demolição daqueles activos. Em circunstâncias normais, a entidade deve mensurar e reconhecer qualquer rendimento, gasto e lucros e perdas de acordo com o concreto contrato de construção.

Definições

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

   Um **contrato de construção** *é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.*

   Um **contrato de "cost plus"** *é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada.*

   Um **contrato de preço fixado** *é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output, que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.*

Rédito do Contrato

3. Em cumprimento do parágrafo 10.3 da norma, o rédito do contrato deve compreender: (1) a quantia inicial de rédito acordada no contrato, isto é, a quantia inicial estabelecida no contrato assinado entre o contratador e o cliente, que constitui a base do rédito do

contrato; e (2) as variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos. Estes não estão incluídos na quantia acordada, mas o rédito adicional pode surgir durante a execução do contrato como resultado da variação, de reclamações e do pagamento de incentivos. O contratador não pode reconhecer tal rédito adicional como deseje, antes se tornam parte do rédito total do contrato quando as condições forem satisfeitas.

4. O rédito do contrato é medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. Em circunstâncias normais, o rédito do contrato deve ser medido pelo preço do contrato recebido ou a receber. Preço do contrato refere-se ao valor total ou total do custo de construção. Paralelamente dever-se-á ter em consideração variações, reclamações e pagamentos de incentivos.

Variações no Trabalho do Contrato

5. Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Por exemplo, um contratador assina um contrato pelo preço fixo de $50 milhões com um cliente para a construção de uma biblioteca, a ser concluída em 3 anos. No segundo ano de construção, o cliente faz algumas alterações no desenho inicial, e solicita que as janelas, em madeira, sejam substituídas por janelas em alumínio e concorda em aumentar em $500.000 o valor do contrato. Este é um exemplo de uma variação no contrato.

6. O rédito adicional proveniente de uma variação no contrato deve ser incluído no rédito do contrato quando:
   ① Seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e
   ② A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.

   Se as condições acima mencionadas não forem cumulativamente satisfeitas, o rédito resultante da variação no contrato não é reconhecido. Usando o exemplo acima, o rédito inicial do contrato de construção é de $50 milhões. Uma vez que a variação no montante de $500.000 satisfaz as duas condições acima mencionadas, o contratador deve incluir o valor adicional daquela variação ($500.000) no rédito do contrato, no segundo ano. O rédito total do contrato, no segundo ano, deve então ser de $50.000.000 + $500.000 = $50.5 milhões. Agora suponha que o cliente aprova o rédito proveniente da variação, mas apenas no montante adicional de $200.000. Nesse caso, apenas a quantia de $200,00 pode ser incluída no rédito do contrato, termos em que o total do rédito do contrato, no segundo ano, deve ser de $50.000.000 + $200.000 = $50.2 milhões.

Reclamações

7. Uma reclamação é uma quantia que o contratador procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Por exemplo, um contratador assina um contrato de construção pelo valor de $80 milhões com um cliente, para a construção de uma estação hidroeléctrica. Nos termos do contrato, o período de construção inicia-se em Março de 2005 e termina em Agosto de 2008, sendo o cliente responsável pela compra de um gerador, que será entregue ao contratador em Agosto de 2007, para instalação. Durante a execução do contrato, o gerador não é entregue até Janeiro de 2008. O contratador pede 1 milhão de compensação por extensão do tempo necessário para conclusão da construção devido à entrega tardia do gerador. Este é um exemplo de uma reclamação.

8. As reclamações são incluídas no rédito do contrato somente quando:
   ① As negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reclamação; e
   ② A quantia que seja provável ser aceite pelo cliente possa ser fiavelmente mensurada.

   Se as condições acima não forem cumulativamente satisfeitas, as reclamações não podem ser reconhecidas.

   Usando o exemplo acima, o rédito inicial do contrato de construção é de $80 milhões. Após negociações, o cliente aceita a reclamação de compensação no montante de $1 milhão, por extensão do tempo necessário para conclusão. Uma vez que a reclamação de $1 milhão satisfaz cumulativamente as 2 condições acima expostas, o contratador pode incluir o rédito adicional de $1 milhão no rédito do contrato no segundo ano. O rédito do contrato, em 2008, será então de $80.000.000+ 1.000.000= $81 milhões. Se o cliente não aceita a reclamação, o adicional $1 milhão não pode ser incluído no rédito do contrato, ou seja, o rédito do contrato mantém-se em $80 milhões. Assumindo que o cliente aceita a reclamação, mas só pretende pagar $0.5 milhões, o contratador só pode incluir $0.5 milhões no rédito do contrato. Em tais condições, o rédito total do contrato, em 2008, seria de $80.000.000 + 500.000 = $80.5 milhões.

Pagamento de Incentivos

9. O pagamento de incentivos consiste no pagamento de quantias adicionais ao contratador se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contratador assina um contrato de construção pelo montante de $90 milhões com um cliente para a construção de uma ponte. Nos termos do contrato, a construção começa em 20 de Dezembro de 2005 e termina em 20 de Dezembro de 2007. Durante a execução do contrato, o contratador termina as fundações em Setembro de 2007. Tendo cumprido com os requisitos do desenho, o contratador espera concluir o projecto 3 meses antes do prazo definido no programa. O cliente concorda em pagar um

bónus de $100.000, por conclusão antecipada da construção. Este é assim um exemplo de pagamento de incentivos.

10. O pagamento de incentivos é incluído no rédito do contrato, quando:
    ① O contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que o níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
    ② A quantia dos pagamentos de incentivo possa ser fiavelmente mensurada.

    Se as condições acima mencionadas não forem satisfeitas cumulativamente, os pagamentos adicionais não podem ser reconhecidos. Usando o exemplo acima, o rédito inicial do contrato é de $90 milhões. O pagamento de incentivos no montante de $100.000, por conclusão antecipada, satisfaz as 2 condições acima mencionadas, pelo que o contratador deve incluir tal pagamento no rédito do contrato em 2007. O total do rédito do contrato, em 2007, será de $90.000.000 + $100.000=$90.1 milhões. Agora, suponha que o contratador concluiu as fundações em Setembro de 2007, mas que a construção não obteve parecer favorável na inspecção de qualidade, exigindo-se trabalhos adicionais. Em tais circunstâncias, o contratador não deve reconhecer o pagamento do incentivo.

Custos do Contrato

11. Em cumprimento do parágrafo 10.4 da norma, os custos do contrato devem compreender: (1) os custos que se relacionem directamente com o contrato específico; (2) os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e (3) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

12. Custos que directamente se relacionem com um contrato específico incluem:
    (1) Os custos de mão-de-obra local, incluindo os de supervisão local;
    (2) Os custos dos materiais utilizados na construção;
    (3) A depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
    (4) Os custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
    (5) Os custos de alugar de instalações e equipamentos;
    (6) Os custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
    (7) Os custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
    (8) As reclamações de terceiras partes.

    Estes custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento incidental que não esteja incluído no rédito do contrato, como, por exemplo, pelo rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

13. Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:
    (1) Seguros;
    (2) Custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
    (3) Gastos gerais de construção.

    Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento da folha de salários do pessoal de construção.

14. Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns gastos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

15. Em cumprimento do parágrafo 10.5 da norma, os custos que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não possam ser imputados a um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:
    (1) Custos administrativos gerais quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
    (2) Custos de vender;
    (3) Custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato; e
    (4) Depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

Reconhecimento do Rédito e dos Gastos do Contrato

16. Contratos de construção podem ser classificados em contratos de preço fixado e contratos de “cost plus”. Um contrato de preço fixado é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output. Por exemplo, um contratador assina um contrato com um cliente para a construção de um edifício. O custo total de construção do edifício é de $30 milhões. Tal contrato é um contrato de preço fixado. Um contrato de “cost plus” é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada. Por exemplo, um contratador assina um contrato com um cliente para a construção de um navio. Ambas as partes concordam que o custo actual para a construção de um

navio deve ser a base de cálculo, sendo o custo total do contrato fixado em 101% do custo actual. Tal contrato é um contrato de "cost plus".

17. Em cumprimento do parágrafo 10.6 da norma, quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Se o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado depende das diferentes condições que se aplicam aos contratos de preço fixado e aos contratos de "cost plus".

(a) Contratos de Custo Fixo

Em cumprimento do parágrafo 10.7 da norma, a possibilidade de fiavelmente se estimar o desfecho de um contrato de preço fixado depende de 4 condições. O desfecho do contrato de construção pode ser fiavelmente estimado se todas as 4 condições foram satisfeitas cumulativamente. As 4 condições são:

(1) O total do rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;

O total do rédito do contrato é habitualmente determinado pelo total da quantia estabelecida no contrato assinado entre o contratador e o cliente. Se a quantia total é estabelecido explicitamente no contrato e o contrato for legal, então o rédito do contrato está apto a poder ser mensurado fiavelmente. Caso contrário, o rédito não pode ser mensurado fiavelmente.

(2) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;

Benefícios económicos referem-se a numerário ou a equivalente de numerário que flua directamente ou indirectamente para a entidade. Representam um aumento do activo, dos depósitos bancários, das dívidas a receber, etc, um decréscimo do passivo, tal como quando se utiliza o preço do contrato para o encontro de passivos, ou ambos. Quando os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a entidade, isso significa que o contratador estará apto a recuperar o preço do contrato.

A possibilidade de recuperar o preço do contrato depende de ambos o cliente e o contratador poderem satisfazer os termos do mesmo. A experiência de negócios anteriores com o cliente ou qualquer informação obtida são factores que auxiliam na avaliação da susceptibilidade do cliente satisfazer os termos do contrato. Em circunstâncias normais, se o cliente tem boa reputação, se as actividades de manufacturação decorrem normalmente, se a forma e termos do contrato são satisfeitos, se pagamentos são efectuados de acordo com a fase de acabamento e os pagamentos progressivo são realizados, daí decorre que o cliente irá satisfazer os termos do contrato. Circunstâncias particulares, tais como o cliente ser declarado insolvente, falecer, encontrar-se com dificuldades financeiras ou em situação financeira

em que a sobrevivência dependa do ocorrência de eventos anormais, traduzem que o cliente não irá em princípio satisfazer os termos do contrato. A circunstância do contratador ir satisfazer os termos do contrato depende de factores tais como a qualidade e quantidade garantida e a conclusão atempada da construção. Se existirem circunstâncias que revelem que a qualidade e quantidade estão garantidas e a conclusão atempada da construção por parte to contratador, das mesma resultam que o contratador irá em princípio satisfazer os termos do contrato. Contrariamente, se existirem circunstâncias que levem a concluir de outro modo, isso significa que o contratador não irá em princípio satisfazer os termos do contrato.

Se ambos o contratador e o cliente irão em princípio satisfizer os termos do contrato, daí resulta que o contratador irá em princípio recuperar o preço do contrato e que os benefícios económicos irão fluir para a empresa. Caso seja provável que o não conseguirão fazer, contratador não irá em princípio recuperar o preço do contrato e os benefícios económicos não irão em princípio fluir para a empresa.

(3) Ambos os custos requeridos para completar o contrato e a fase de acabamento do contrato à data do balanço possam ser fiavelmente mensurados;

Quando a fase de acabamento pode ser fiavelmente mensurada, daí resulta que o contratador poderá em princípio satisfazer os termos do contrato; trabalhos foram e estão a ser realizados para a conclusão da construção; partes da construção foram já concluídas, permitindo desenhar já o esboço final da construção, podendo-se já efectuar estimativas científicas e fiáveis acerca da quantidade de trabalho ainda necessária para completar a construção. Se o contratador está ainda por começar a actividade ou a acabou de iniciar, se não consegue atingir determinadas fases de construção, se estimativas científicas e fiáveis não podem ser efectuadas quanto à quantidade de trabalho ainda necessário à conclusão, então a fase para a conclusão do contrato não pode ser fiavelmente mensurada.

Se os custos do contrato para a sua conclusão podem ou não ser fiavelmente mensurados, depende da existência de uma política interna de custos, assim como da existência de uma política interna de orçamentação e de relato por parte do contratador; e da circunstância de se poder efectuar uma estimativa científica e fiável sobre os custos do contrato necessários para a sua conclusão. Se aquelas condições existirem, tal significa que o contratador será capaz de mensurar fiavelmente os custos do contrato necessários para a sua conclusão. Caso contrário não o conseguirá efectuar.

(4) Os custos do contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados, de forma a que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com as estimativas anteriores;

Se os custos realmente incorridos para concluir o contrato podem ser identificados e fiavelmente mensurados depende da aptidão do contratador para efectuar as operações básicas relativas a uma contabilidade de custos para o contrato de construção e da possibilidade de se poderem efectuar estimativas precisas sobre os custos do contrato. Se o contratador for capaz de efectuar aquelas operações básicas; puder contabilizar os custos do contrato que já tenham sido incorridos, claramente distinguindo os custos do presente período dos custos do próximo, os custos de diferentes itens da contabilidade de custos, e os custos de contratos incompletos dos já concluídos, nesse caso, e em princípio, os custos do contrato incorridos com a finalidade de completar o mesmo podem ser identificados e fiavelmente mensurados, podendo os custos actuais incorridos ser comparados com as estimativas anteriores. Caso contrário, os custos de contratos atribuíveis ao contrato não podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

(b) Contratos de "Cost Plus" (Custo Mais):

Em cumprimento do parágrafo 10.8 da norma, o desfecho dum contrato de "cost plus" pode ser fiavelmente estimado se as duas condições abaixo discriminadas forem cumulativamente preenchidas. Caso contrário, o referido contrato não poderá ser fiavelmente estimado. As duas condições são:

(1) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e

(2) Os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

No que se refere aos contratos "cost plus", os componentes de custo do contrato são normalmente estabelecidos no contrato. Os custos do contrato são a base do preço do mesmo, sendo igualmente um bom indicativo da respectiva fase de acabamento. Assim, os custos actuais do contrato são necessários, identificados e fiavelmente mensurados. Se o contratador puder, de forma atempada, fiel e acurada registar todos os custos directos e gastos atribuíveis ao acabamento de um contrato de "cost plus", e classificá-los de acordo com os itens da contabilidade de custos, então os custos actuais do contrato podem ser identificados e fiavelmente mensurados. De outro modo, os custos actuais do contrato não podem ser identificados e fiavelmente mensurados.

18. O reconhecimento do rédito do contrato e dos custos do contrato devem, em cumprimento com a norma, referir-se ao método da percentagem de acabamento, que constitui o rácio do acabamento acumulado do contrato de construção à data do balanço. A utilização do método da percentagem de acabamento envolve os seguintes procedimentos:

1. <u>Determinação da fase de acabamento; Cálculo da percentagem de acabamento:</u>

Em cumprimento do parágrafo 10.10 da norma, a fase de acabamento de um contrato pode ser determinado por uma das seguintes formas:

(1) Pela proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;

Este é o método mais comum usado na determinação de fase de acabamento de um contrato. Pode ser ilustrado com a seguinte fórmula:

Percentagem de acabamento do contrato = (custo actual acumulado do contrato ÷ custo total estimado do contrato) x 100%

Por exemplo, uma companhia de construção assina um contrato de construção de $10 milhões. O período de construção estabelecido no contrato é de 3 anos. No primeiro ano, o custo actual do contrato incorrido é de $3 milhões, estimando-se, no fim do ano, que um adicional de $5.2 milhões é requerido para o acabamento do contrato. No segundo ano, o custo actual do contrato incorrido é de $4 milhões, estimando-se, igualmente no fim do ano, que um adicional $1.5 milhões é requerido para acabamento do contrato. De acordo com a informação acima, a estimativa da fase de acabamento é a seguinte:

Percentagem de acabamento no 1º ano =

= [300 ÷ (300 + 520)] x 100% = 37%

Percentagem de acabamento no 2ª ano =

= [(300 + 400) + (300 + 400 + 150)] x 100% = 82%

Deve notar-se que quando a fase de acabamento é determinada pela proporção dos custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato, os custos acumulados incorridos não incluem:

Os custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do mesmo, tais como os custos de pagamentos efectuados a subcontratantes como adiantamento de trabalho a ser efectuado no subcontrato.

(2) Pelo levantamento do trabalho já executado;

Este método é apropriado para contratos de construção particulares, tais como construções a realizar debaixo de água. É necessário mencionar que tal levantamento não é efectuado pelos contratantes, antes por profissionais e no próprio local.

Por exemplo, uma companhia de construção comprometeu-se em realizar uma determinada construção debaixo de água. À data do balanço, e após uma inspecção realizada no local por profissionais, foi estimado que 80% do total do trabalho foi efectuado. Assim, a percentagem de acabamento é de 80%.

(3) Pela conclusão de uma proporção física do trabalho contratado;

Este método é apropriado para construções onde o respectivo trabalho seja facilmente determinado, tais como construções de estradas, escavações, projectos de pavimentação, etc.
Pode ser ilustrado pela seguinte fórmula:
Percentagem de acabamento do contrato =
= (trabalho acabado do contrato ÷ total do trabalho estimado do contrato) x 100%
Por exemplo, uma companhia de construção assinou um contrato de $80 milhões para a construção de uma ponte de 100km, sendo o período de construção de 3 anos. A companhia construiu 30 km no primeiro ano e 40km no segundo ano. À luz da informação acima, a percentagem de acabamento pode ser determinado como segue:
Percentagem de acabamento no 1º ano = (30 ÷ 100) x 100% = 30%
Percentagem de acabamento no 2º ano = [(30 + 40) ÷ 100] x 100% = 70%

Na prática, o contratador recebe habitualmente adiantamentos e pagamentos progressivos de clientes, mesmo antes de começar a construção ou durante a mesma. Contudo, estes adiantamentos ou pagamentos progressivos não reflectem muitas vezes a quantidade de trabalho efectuado e, assim, não podem servir para se determinar a fase de acabamento de um contrato.

2. <u>Determinação e reconhecimento do Rédito do Contrato e dos Custos do Contrato do período corrente, por referência à fase de acabamento:</u>
O rédito do contrato, e os respectivos custos, a reconhecer no período corrente podem ser determinados pela seguinte fórmula:

Rédito do contrato reconhecido no período corrente = (rédito total do contrato x fase de acabamento) – rédito do contrato previamente reconhecido

Custos do contrato reconhecido no período corrente = (custos totais do contrato x fase de acabamento) – provisões de perdas previamente estimadas

19. Quando o desfecho de um contrato não possa ser estimado fiavelmente, a entidade não pode usar o método de acabamento por percentagem para reconhecer o rédito e os custos do contrato. Em cumprimento do parágrafo 10.13 da norma, a entidade deve distinguir os dois cenários que seguem, aplicando o apropriado tratamento contabilístico em cada um deles:
    (1) O rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis, os custos do contrato devem ser reconhecidos como um custo no período em que eles são incorridos.
    (2) Os custos do contrato que provavelmente não serão recuperáveis são reconhecidos imediatamente como um gasto e nenhum rédito é reconhecido.

Por exemplo, uma companhia de construção assina um contrato de construção de $1 milhão com um cliente. No primeiro ano, o custo actual de construção é de $400.000, e ambas as partes estão aptas a satisfazer os termos do contrato. Contudo, a companhia de construção não consegue determinar a fase de acabamento no fim do ano. Nestas circunstâncias, a mesma não pode adoptar o método da percentagem de acabamento para reconhecer o rédito. Mas desde que o cliente seja capaz de satisfazer os termos do contrato, os custos incorridos durante o ano são recuperáveis e, por isso, a companhia pode reconhecer os custos incorridos durante o ano tanto como rédito e custos do período, não sendo os lucros reconhecidos. O tratamento contabilístico deverá ser o que se segue:

Débito:	Custos	400.000	
	Crédito: Vendas		400.000

Assuma que somente foi pago durante o ano o montante de $150.000, e, dado que o cliente se encontra com dificuldades financeiras, o remanescente talvez não será recuperável. Nestas circunstâncias, a companhia deve reconhecer somente $150.000 como rédito do ano, enquanto a quantia de $400.000 deve ser reconhecida como custo do mesmo ano. O tratamento contabilístico deverá ser o que se segue:

Débito:	Custos	400.000	
	Crédito: Vendas		150.000
	Crédito: Contratos em curso		250.000

Reconheicmento de Perdas Esperadas

20. Em cumprimento do parágrafo 10.15 da norma, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.
Por exemplo, uma companhia de construção assina um contrato de preço fixado pelo montante de $1 milhão; os custos iniciais esperados são de $900.000. No primeiro ano, os custos actuais são $630.000 e, no fim do ano, é estimado um adicional de $420.000 para concluir o contrato. Assumindo que o desfecho do contrato pode ser fiavelmente mensurado, a companhia deve efectuar o seguinte tratamento contabilístico no fim do ano:

Fase de acabamento do 1º ano = [630.000 ÷ (630.000 + 420.000)] × 100% = 60%

Reconhecimento do rédito do contrato no 1º ano = rédito total do contrato × 60%
= 1.000.000 x 60%
= $600.000

Custos do contrato reconhecíveis no 1º ano = custos totais do contrato × 60%
= (630.000 + 420.000) × 60%
= $630.000

Perdas esperadas do contrato no 1º ano = [(630.000 + 420.000) – 1.000.000] – 30.000
= $20.000

O lançamento contabilístico deve ser:

Débito:	Custos	630.000	
Crédito:	Vendas		600.000
Crédito:	Contratos em curso		30.000

Simultaneamente,

Débito:	Perdas esperado do contrato	20.000	
Crédito:	Provisões para perdas esperadas (trabalhos em curso)		20.000

Divulgação

21. Em cumprimento dos parágrafos 10.17 a 10.22 da norma, uma entidade deve divulgar:
    (a) Divulgação
        (1) A quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;
        (2) Os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período;
        (3) Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.

    (b) Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:
        (1) A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;
        (2) A quantia de adiantamentos recebidos; e
        (3) A quantia de retenções

        Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificados. As facturas progressivas são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato, quer tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratador antes que o respectivo trabalho seja executado.

    (c) Uma entidade deve apresentar:
        (1) Como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativos aos trabalhos do contrato; e

(2) Como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativas aos trabalhos do contrato.

Para todos os contratos em curso em que os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (e menos as perdas reconhecidas) excedam as facturas progressivas, a quantia bruta devida pelos clientes relativa aos trabalhos do contrato, é a quantia líquida de:

(1) Custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
(2) O somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva.

Para todos os contratos em curso, relativamente aos quais as facturas progressivas excedam os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas), a quantia bruta devida pelos clientes relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:

(1) Custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos,
(2) O somatório das perdas reconhecidas e das facturas progressivas.

Exemplo

Suponha que uma companhia de construção assinou um contrato de construção com o valor de $500.000 para a construção de uma ponte. A construção começou em Julho de 2005, e espera-se concluí-la em Outubro de 2007. O custo total do contrato é inicialmente estimado em $450.000, mas, no fim do ano de 2006 e 2007, o custo total estimado do contrato é de $400.000 e $405.000, respectivamente. A fase de acabamento é estimada pela divisão do custo actual acumulado do contrato pelo custo total estimado do mesmo. Outras informações relativas à construção incluem:

	Ano		
	2005	2006	2007
Custo acumulado incorrido até à data	150.000	360.000	405.000
Custos estimados a serem incorridos no fim do ano	300.000	40.000	--
Pagamentos progressivos efectuados durante o ano	100.000	370.000	30.000
Cobrança de facturas	75.000	300.000	125.000

O tratamento contabilístico geral é o seguinte:

(a) **Determine a fase de acabamento de cada ano;**

A fase de acabamento de cada ano é ilustrada na tabela seguinte:

	Ano		
	2005	2006	2007
Rédito do contrato	500.000	500.000	500.000
Menos: Custo total estimado do contrato			
Custo acumulado incorrido à data (a)	150.000	360.000	405.000

Custo estimado a ser incorrido no fim do ano	300.000	40.000	--
Custo total estimado do contrato (b)	450.000	400.000	405.000
Lucro bruto total estimado	50.000	100.000	95.000
Fase de acabamento (Percentagem) (a)/(b)	33.33%	90%	100%

(b) **Mensuração do rédito reconhecido, dos custos e lucros brutos para cada ano**

O rédito reconhecido, os custos e lucros brutos para cada ano são apresentados a seguir:

	Acumulação no fim do ano	Reconhecimento de anos anteriores	Reconhecimento no ano corrente
2005			
Vendas (500.000 x 33.33%)	166.667		166.667
Custos (450.000 x 33.33%)	150.000		150.000
Lucro bruto (Vendas-Custos)	16.667		16.667
2006			
Vendas (500.000 x 90%)	450.000	166.667	283.333
Custos (400.000 x 90%)	360.000	150.000	210.000
Lucro bruto (Vendas-Custos)	90.000	16.667	73.333
2007			
Vendas (500.000)	500.000	450.000	50.000
Custos (405.000)	405.000	360.000	45.000
Lucro bruto (Vendas-Custos)	95.000	90.000	5.000

(c) **Preparação do correspondente lançamento contabilístico:**

	2005	2006	2007
(1)Débito: Contratos em curso	150.000	210.000	45.000
Crédito: Banco/Dívidas a pagar	150.000	210.000	45.000
(2)Débito: Contas a receber	100.000	370.000	30.000
Crédito: Facturas do contrato	100.000	370.000	30.000
(3)Débito: Banco	75.000	300.000	125.000
Crédito: Dívidas a receber	75.000	300.000	125.000
(4)Débito: Contratos em curso	16.667	73.333	5.000
Débito: Custos	150.000	210.000	45.000
Crédito: Vendas	166.667	283.333	50.000
(5)Débito: Facturas do contrato			500.000
Crédito: Contratos em curso			500.000

(d) **Apresentação nas Demonstrações Financeiras**

Apresentação na Demonstração de Resultados

	2005	2006	2007
Vendas	166.667	283.333	50.000
Custos	(150.000)	(210.000)	(45.000)
Lucros brutos	16.667	73.333	5.000

Apresentação do Balanço

		2005	2006	2007
Activo Corrente				
Dívidas a receber		25.000	95.000	--
Custos e ganhos estimados em excesso de facturas de contratos não concluídos				
Contratos em curso	166.667			
Menos: facturas relativas a contratos de longo prazo	(100.000)	66.667		
Passivo Corrente				
Facturas em excesso de custos e ganhos estimados de trabalhos incompletos, ano 2				
Trabalhos em curso	450.000			
Menos: facturas de longo prazo	(470.000)		20.000	

(e) **Extracto das Notas**

2. Políticas contabilísticas significativas

(a) Contratos de construção:

O rédito dos contratos é reconhecido por referência à fase de acabamento da actividade do contrato, mensurado pela proporção dos custos incorridos à data face ao custo total estimado do contrato.

Quando seja provável que o custo total do contrato exceda o rédito total do contrato, a perda esperada é reconhecida como custo no ano corrente.

4. Contratos de construção

	2006	2005
A quantia do rédito do contrato reconhecido como proveitos do ano	283.333	166.667
Custos totais incorridos à data mais o lucro reconhecido	450.000	166.667
A quantia bruta devido pelos clientes de trabalhos do contrato	--	66.667
A quantia bruta devido aos clientes de trabalhos do contrato	20.000	--

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 11
Custos de Empréstimos Obtidos

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimo obtidos e a divulgação de informação relevante. De entre os diferentes tratamentos possíveis inclui-se a consideração imediata como gastos do período, e a capitalização dos custos de empréstimos obtidos que satisfaçam as condições para tal.

2. Esta norma não abrange o custo imputado ou real do capital próprio (incluindo capital preferencial não classificado como passivo).

Definições

3. Os seguintes termos são usados nesta norma com os significados especificados:

   Custos de empréstimos obtidos *são os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativos aos pedidos de empréstimos de fundos.*

   Um **activo que se qualifica** *é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.*

   Capitalização *é reconhecimento de um custo como parte do custo de um activo.*

4. Os custos de empréstimos obtidos referidos na norma incluem:
   (1) *Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo*, incluindo juros de empréstimos bancários ou outras instituições financeiras, juros de títulos emitidos, juros de empréstimos obrigacionistas, etc.;
   (2) *Amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos*, relativos a custos de empréstimos obtidos incorridos de ajustamentos de juros de títulos emitidos;
   (3) *Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos*, relativos a custos incorridos durante o processo de empréstimo, tais como taxas administrativas, comissões, custos de impressão e compromisso, etc.;
   (4) *Encargos financeiros com respeito a locações financeiras* (consultar o Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 4 – Locações)

(5) Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento dos custos dos juros, referindo-nos ao efeito das flutuações da taxa de câmbio no capital e juros de empréstimos estrangeiros tal como são apresentados na moeda local. Por estas diferenças de câmbio estarem directamente relacionadas com empréstimos estrangeiros, elas são essencialmente componentes dos custos de empréstimos obtidos.

Custos de Empréstimos Obtidos – Tratamento de Referencia

5. Uma entidade pode tratar os custos de empréstimos obtidos de duas maneiras. De acordo com o parágrafo 11.2 da norma, os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, o que é conhecido como o tratamento de referência dos custos de empréstimos obtidos. Um tratamento alternativo permitido de acordo com o parágrafo 11.3 da norma, é o de capitalizar como parte do custo do activo os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica. A entidade deve proceder ao tratamento de todos os activos que se qualifiquem de forma consistente e não selectivamente.

6. Os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica são aqueles que teriam sido evitados se a despesa no activo que se qualifica não tivesse sido feita. Quando uma entidade obtém fundos emprestados especificamente com o objectivo de obter um determinado activo que se qualifica, os custos de empréstimos obtidos que se relacionam directamente com aquele activo que se qualifica podem ser prontamente identificados. Pode, no entanto, ser difícil identificar uma relação directa entre empréstimos específicos e um activo que se qualifica e determinar os empréstimos que de outro modo poderiam ser evitados. Em todo o caso, a entidade deve julgar baseando-se nas diferentes condições económicas e contextuais.

Activos que se Qualificam

7. *Um activo que se qualifica é um activo que necessariamente leva um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda*. Em condições normais, as mercadorias em armazém e os terrenos não são reconhecidos como activos que se qualificam. No entanto, quando um terreno é preparado e desenvolvido, e colocado na condição de vendável, torna-se num activo que se qualifica, e quaisquer custos de empréstimos obtidos relacionados (tal como juros) devem ser capitalizados como parte do custo do terreno. Deste modo, tais custos de empréstimos obtidos poderão ser equiparados ao rédito da venda de terrenos. Por outro lado, quando

os terrenos são utilizados para construção de edifícios, quaisquer juros capitalizados devem ser incluídos no custo dos edifícios, ao invés do dos terrenos.

8. A capitalização dos custos não se aplicará provavelmente às seguintes situações:
   (1) A activos que são produzidos habitualmente, acumulados e repetidamente produzidos, tais como armazéns, fábricas, estabelecimentos, etc.
   (2) Se os custos de empréstimos obtidos para compra ou construção de activos forem imateriais, então poderão ser reconhecidos como gastos durante o período, ao invés de serem capitalizados;
   (3) A activos que estão prontos a serem utilizados ou vendidos após a sua compra, uma vez que não satisfazem o critério de activos que se qualificam.

Custos de Empréstimos Obtidos que se Qualificam para Capitalização

9. Empréstimos específicos

   Empréstimos específicos referem-se aos custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo. Existe uma intenção clara para estes empréstimos, isto é, eles são especificamente criados para aquisição, construção ou produção de um activo, e a finalidade do empréstimo está expressamente estabelecida nos termos do contrato.

   Os acordos financeiros para um activo que se qualifica podem levar a que uma entidade obtenha os respectivos fundos e incorra em custos de empréstimos associados antes mesmo de alguns ou de todos os fundos serem utilizados com o activo que se qualifica. Nestas circunstâncias, os fundos são frequentemente investidos temporariamente, permanecendo pendente a imputação da correspondente despesa no activo que se qualifica. De acordo com o parágrafo 11.4 da norma, na medida em que os fundos sejam emprestados especificamente com o objectivo de se obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização naquele activo deverá ser determinado como o custo real do empréstimo obtido incorrido nesse empréstimo durante o período, menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário (juros de depósitos bancários, rendimentos de investimentos de curto prazo) desses empréstimos.

【Exemplo 1】Em Janeiro de 2006, uma entidade obtém um empréstimo específico de $1 milhão, para a construção de uma fábrica, com uma taxa de juro anual de 8%. A entidade faz pagamentos de $500.000, relativos a custos de construção, em 1 de Janeiro e 1 de Julho respectivamente. Os fundos emprestados são depositados no banco antes de serem gastos na construção, pelos quais a entidade tem um rendimento de juros à taxa anual de 5%. Determine a quantia de custos de empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização em 2006.

Custos de Empréstimos Obtidos:	
De 1 de Janeiro a 31 de Dezembro	
1.000.000 × 8%	80.000
Menos: rendimento do investimento temporário	
De 1 de Janeiro a 30 de Junho	
500.000 × 5% × 6 /12	12.500
Custo de empréstimo obtido qualificável para capitalização	67.500

10. Empréstimos gerais

Empréstimos gerais são fundos emprestados sem fins específicos. Os fundos emprestados obtidos por uma entidade podem ser investidos em projectos de construção ou em operações diárias, sem relação directa com elementos que se qualificam para capitalização. De acordo com o parágrafo 11.5 da norma, na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e utilizados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização à média ponderada dos dispêndios acumuladas do activo. De notar que a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período não deverá exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorrida durante esse período.

Cálculo da Quantia Capitalizada

11. A fórmula para calcular a quantia capitalizada de empréstimos gerais é a seguinte:

Quantia Capitalizada = média ponderada dos dispêndios acumulados do activo × taxa de capitalização

A fórmula para a *média ponderada dos dispêndios acumulados do activo* é a seguinte:

$$\sum \left(\text{cada dispêndio} \times \frac{\text{número real de dias ocupado em cada dispêndio}}{\text{número de dias do período contabilizado}} \right)$$

12. Na fórmula acima, a *média ponderada dos dispêndios acumulados do activo* é a média ponderada do dispêndio acumulado para o activo desde a sua aquisição ou construção. Dado que o dispêndio de capital de uma entidade não acontece num único momento, antes ocorre sucessivamente, os juros gerados por cada transacção serão diferentes. Logo, será apropriado calcular, antes de mais, a média ponderada dos dispêndios acumulados do activo, assim como a taxa média do empréstimo dos fundos para a aquisição ou construção do activo. Se a entidade apenas recebe um empréstimo, os dispêndios capitalizados serão a quantia gasta no activo.

13. O *número real de dias ocupados em cada dispêndio de activo* refere-se ao período de tempo do custo de empréstimo obtido ocupado no dispêndio do activo. O *número de dias do período contabilizado* refere-se ao período contabilizado para os custos de empréstimo obtidos que se qualificam para capitalização, isto é, o período para a quantia dos custos de empréstimo obtidos capitalizada nos cálculos. Para simplificar os cálculos, as entidades podem aplicar um critério mensal na determinação da duração.

【Exemplo 2】Uma entidade começou a construção de uma fábrica em Janeiro de 2006, os dispêndios mensais são os seguintes:

Tempo do dispêndio	Quantia (MOP)
Fevereiro de 2006	1.200.000
Abril de 2006	2.400.000
Julho de 2006	4.000.000
Outubro de 2006	4.000.000
Novembro de 2006	3.000.000
Total	14.600.000

A entidade determina os custos de empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização uma vez por ano. Requisito: calcular a média ponderada dos dispêndios acumulados do activo.

Tempo do dispêndio	Quantia (MOP)	Duração real abrangida	Dispêndio médio (MOP)
Fevereiro 2006	1.200.000	11/12	1.100.000
Abril 2006	2.400.000	9/12	1.800.000
Julho 2006	4.000.000	6/12	2.000.000
Outubro 2006	4.000.000	3/12	1.000.000
Novembro 2006	3.000.000	2/12	500.000
Total	14.600.000		6.400.000

Da tabela acima, a média ponderada do dispêndio acumulado do activo é calculada em $6.400.000.

Taxa de Capitalização

14. A taxa de capitalização deve ser a taxa de juro do empréstimo, se houver apenas um empréstimo geral. Por outras palavras, a taxa de capitalização seria a taxa de juro do empréstimo, daquele empréstimo específico. Se a entidade obteve mais do que um empréstimo geral, a taxa de capitalização deve ser a média ponderada da taxa de juro desses empréstimos.

A fórmula para calcular a taxa média ponderada de juro é a seguinte:

$$= \frac{\text{Soma dos juros incorridos durante o período}}{\text{Média ponderada dos fundos emprestados}} \times 100\%$$

15. *A soma dos juros incorridos durante o período* refere-se à quantia de juros real incorrida dos fundos emprestados à entidade. A média ponderada dos fundos emprestados refere-se à média ponderada da quantia de cada empréstimo no período contabilizado. Para simplificar os cálculos, as entidades podem usar o número de meses como unidade na determinação da duração. A fórmula para calcular a média ponderada de fundos emprestados é a seguinte:

$$\text{Média ponderada de fundos emprestados} = \sum \left(\text{Quantia de cada empréstimo} \times \frac{\text{\# dias abrangidos pelo empréstimo}}{\text{\# dias do período contabilizado}} \right)$$

【Exemplo 3】Em Março de 2006, uma entidade contraiu um empréstimo de longo prazo no valor de $1 milhão, à taxa de juro anual de 9%. Em Setembro, a entidade contraiu outro empréstimo de longo prazo no valor de $1.5 milhões, à taxa de juro anual de 12%. Calcule a taxa de capitalização para o ano.

(1) Soma de juros ocorridos durante o período:

(1.000.000 × 9% x 10/12) + (1.500.000 x 12% × 4/12) = $135.000

(2) Média ponderada de fundos emprestados:

Data do Empréstimo	Saldo	Duração do empréstimo abrangida	Dispêndio Médio
Março 2006	1.000.000	10/12	833.333
Setembro 2006	1.500.000	4/12	500.000
Total			1.333.333

(3) Taxa de capitalização:

$$\frac{135{,}000}{1{,}333{,}333} = 10.125\%$$

De notar que a taxa de capitalização calculada deve estar entre 9% e 12%.

Início da Capitalização:

16. De acordo com o parágrafo 11.6 da norma, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deverá começar quando todas as três seguintes condições forem preenchidas:
    (1) *Os dispêndios do activo estejam a ser incorridos*, referindo-se àqueles dispêndios que resultaram em pagamentos em dinheiro, transferências de outros activos ou a assumpção de passivos que implicam juros. Por exemplo, dispêndios em créditos sem juros não satisfazem a definição de estarem a ser incorridos.
    (2) *Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos*, referindo-se àqueles dispêndios que resultaram em empréstimos específicos e gerais para aquisição ou construção de um activo. Por exemplo, em 1 de Janeiro de 2005, uma entidade fez um empréstimo no valor de MOP10 milhões, para a construção de uma fábrica. Os juros são calculados a partir daquela data, logo os custos de empréstimo obtidos estão a ser incorridos a partir de 1 de Janeiro 2005.
    (3) *As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso*, referindo-se à situação onde os trabalhos de construção já se tenham iniciado em si mesma, tal como o início da construção da fábrica ou a instalação de um componente importante. Elas incluem trabalhos técnicos e administrativos anteriores ao início da construção em si mesma, tal como as actividades associadas com a obtenção de autorizações anteriores ao início da construção propriamente dita. No entanto, tais actividades não incluem a detenção de um activo quando não esteja a decorrer qualquer produção ou desenvolvimento que altere a condição daquele activo. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno está sob desenvolvimento são capitalizados durante o período no qual as actividades relacionadas ao desenvolvimento estão a ter lugar. No entanto, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção não tem qualquer actividade de desenvolvimento não se qualificam para fins de capitalização.

Suspensão da Capitalização

17. De acordo com o parágrafo 11.7 da norma, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento activo seja interrompido, pelos que os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como gastos do período corrente, até que um desenvolvimento activo seja retomado. No entanto, a capitalização de custos de empréstimos obtidos não é suspensa quando um atraso temporário é uma parte necessária do processo de desenvolvimento activo. A capitalização de custos de empréstimos obtidos também não é suspensa durante o período em que trabalhos técnicos e administrativos estão a decorrer.

【Exemplo 4】

(1) Se uma entidade começa a construção de uma ponte numa determinada área, e sendo normal haver elevados níveis de água durante o período de construção, a capitalização não deverá ser suspensa no período onde a construção é adiada devido aos elevados níveis de água.

(2) Os trabalhos de construção são suspensos devido a insuficiência de fundos. A empresa prevê que levará um período de tempo razoável a obter fundos, logo a capitalização dos custos de empréstimos obtidos correspondentes deve ser suspensa.

Cessação da Capitalização

18. De acordo com os parágrafos 11.8 e 11.9 da norma, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo que se qualifica para o seu uso pretendido ou para a sua venda estiverem concluídas. Quaisquer custos de empréstimos obtidos posteriores devem ser reconhecidos como gastos no período na qual eles são incorridos.

19. A cessação de custos de empréstimos obtidos implica que os custos de empréstimos obtidos incorridos não possam mais ser incluídos no custo da construção em curso, mas em vez disso, incorporados nos resultados do período. Logo, a determinação da quantia a ser capitalizada, valor do activo, custos financeiros e resultados do período dependem em grande parte do facto de o ponto de capitalização poder ser razoavelmente determinado. Quando é dito na norma que a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deverá cessar quando "um activo fica pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda", o objectivo é o de prevenir que entidades utilizem outras medidas que atrasem o período de capitalização para os custos de empréstimos obtidos, afectando os lucros da entidade em diversos aspectos.

20. Um activo normalmente está pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando a construção física do activo está finalizada, pese embora o trabalho administrativo de rotina possa ainda estar em curso. Para a determinação da finalização do activo dever-se-á atender à substância daquela finalização, e não há sua forma.

21. De acordo com o parágrafo 11.9 da norma, quando a construção de um activo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser utilizada enquanto a construção continua nas outras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam substancialmente concluídas.

22. No processo de aquisição ou construção de um activo, poderão surgir situações onde os activos adquiridos ou construídos são finalizados por partes. Em tais circunstâncias, as entidades devem respeitar o princípio da substância sobre a forma, distinguindo diferentes situações, de forma a determinar o momento em que as entidades devem cessar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos. Uma situação que pode normalmente surgir é a de quando os activos são finalizados por partes, uma parte poder ser utilizada individualmente enquanto a construção continua nas restantes. Neste caso, se a parte finalizada está pronta a ser utilizada para o seu uso pretendido, então todas as actividades em preparação estão substancialmente finalizadas, isto é, a capitalização daquela parte dos custos de empréstimos obtidos deverá cessar. Por exemplo, um parque empresarial que comporta vários edifícios, cada um deles podendo ser utilizado individualmente é um exemplo de um activo que se qualifica para o qual cada parte é passível de ser utilizada enquanto a construção continua noutras partes. Quando a construção de cada edifício é finalizada, tornando-se possível o seu uso pretendido, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos naquele edifício deverá cessar. Outra situação que poderá surgir é a de um activo ser finalizado por partes, sendo necessário que seja finalizado como um todo antes que as partes individuais possam ser usadas. Nesta situação, ainda que determinadas partes do activo estejam finalizadas, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos não deve cessar até que tal activo seja finalizado como um todo. Para as partes finalizadas do activo, a capitalização de custos de empréstimos obtidos pode continuar até que o activo seja finalizado como um todo. Por exemplo, numa siderurgia de aço que envolve diferentes partes, as operações só podem começar quando todas as partes estiverem finalizadas. Logo, a capitalização só deverá cessar apenas quando a siderurgia estiver finalizada no seu todo.

【Exemplo 5】

(1) Supondo que uma entidade está a levar a cabo pequenos trabalhos decorativos específicos numa propriedade a pedido do comprador, a construção é dita finalizada em substância ainda que as portas da propriedade estejam por instalar, razão pela qual os custos de empréstimos obtidos devem cessar de serem capitalizados.

(2) A primeira fase da construção de um centro comercial esta finalizada, já se tendo instalado vários inquilinos. Os dispêndios relacionados com a primeira fase da construção devem cessar de serem capitalizados, mesmo que a segunda fase da construção esteja ainda a decorrer.

Divulgação

23. De acordo com a norma, as demonstrações financeiras devem divulgar:
    (1) A política contabilística adoptada nos custos de empréstimos obtidos;
    (2) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
    (3) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia dos custos dos empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização.

【Exemplo 6】

(1) Os custos de empréstimos obtidos são contabilizados numa base cumulativa e incluídos nos resultados do ano. Os custos de empréstimos obtidos relacionados com a aquisição ou construção de um activo devem ser capitalizados, até que tal activo esteja disponível para o seu uso pretendido ou para venda.

(2) A quantia capitalizada, no ano, de custos de empréstimo obtidos é de MOP300.000, a uma taxa de capitalização de 8.3%.

Apêndice: Ilustração

【Exemplo 7】Em 2006, a Empresa ABC incorre num dispêndio de capital de $800.000, principalmente para a construção de uma fábrica. Estes gastos de capital são igualmente distribuídos em 2006. No final de 2006, uma quantia de $100.000, relativa a gastos de capital, permanece no saldo das dívidas a pagar. A companhia ABC contrai os seguintes empréstimos em 2006:

Quantia emprestada	Período do Empréstimo	Taxas de Juro
$100.000	2 anos, término em 2007	6%
$150.000	2 anos, término em 2007	8%

Calcule os custos de empréstimo obtidos capitalizados para a empresa ABC em 2006 e prepare os seus lançamentos contabilísticos.

Em 2006, o dispêndio capitalizado médio é = ($800.000 − $100.000) ÷ 2 =
= $350.000

Devido ao facto de a quantia de $100.000, relativa a dispêndios de capital, permanecer nos dívidas a pagar, para os quais não há pagamentos de juros necessários, a mesma não deve ser incluída no cálculo dos custos de empréstimos obtidos.

Taxa de Capitalização = ($100.000 × 6% + $150.000 × 8%) ÷ ($100.000 + $150.000)
= 7.2%

Custos de Empréstimos Obtidos Capitalizados = $350.000 × 7.2% = $25.200.
Uma vez que os custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período são de $18.000 ($100.000 × 6% + $150.000 × 8%), o limite dos custos para empréstimos obtidos capitalizados deve ser de $18.000.

Lançamentos contabilísticos:

Débito:	Construção em Curso	18.000	
Crédito:	Custos Financeiros		18.000

【Exemplo 8】A Empresa ABC assina um contrato para a construção de uma fábrica com a empresa BCD.

Os detalhes do contrato são os seguintes:

(i) O contrato tem o valor de MOP10 milhões

(ii) A fábrica é finalizada em 31 de Dezembro de 2006

(iii) Os detalhes de pagamentos da empresa ABC, em 2006, são os seguintes:

1 de Janeiro de 2006	2.000.000

31 de Março de 2006	1.500.000
1 de Julho de 2006	2.500.000
1 de Outubro de 2006	2.500.000
31 de Dezembro de 2006	1.500.000
	10.000.000

(iv) A empresa ABC tem pendentes, em 31 de Dezembro de 2006, os seguintes empréstimos:

(1) Um empréstimo específico de MOP4 milhões, por um período de dois anos, com juros anuais de 12%, que se vence em Dezembro de 2007, pagamentos e juros a serem efectuados à data do vencimento.

(2) Um empréstimo geral de MOP5 milhões, por um período de três anos, com juros anuais de 9%, que se vence em Dezembro de 2007, pagamentos a serem efectuados à data do vencimento, mas com os juros a serem pagos anualmente.

(3) Um empréstimo geral de MOP7 milhões, por um período de 5 anos, a 11%, que se vence em Dezembro de 2009, com os pagamentos a serem efectuados à data de vencimento, mas com os juros a serem pagos anualmente.

Os juros capitalizados da empresa ABC, em 2006, são os seguintes:

Tabela para cômputo da média ponderada dos dispêndios acumulados

Data	Dispêndio ($)	Período abrangido	Dispêndio médio
1 Janeiro 2006	2.000.000	12/12	2.000.000
31 Março 2006	1.500.000	9/12	1.125.000
1 Julho 2006	2.500.000	6/12	1.250.000
1 Outubro 2006	2.500.000	3/12	625.000
31 Dezembro 2006	1.500.000	0/12	0
Total	10.000.000		5.000.000

Taxa de juro para empréstimos gerais:

	Saldo	Juros
Empréstimos a 9%	5.000.000	450.000
Empréstimos a 11%	7.000.000	770.000
Total	12.000.000	1.220.000

Taxa de capitalização = 1.220.000 ÷ 12.000.000 = 10.17%

Cálculos para os juros capitalizados

Empréstimos específicos:	4.000.000	×	12%	=	480.000
Empréstimos gerais:	1.000.000	×	10.17%	=	101.700
	5.000.000				581.700

Juros Anuais:

	Saldo	Juros
Empréstimos específicos a 12%	4.000.000	480.000
Empréstimos gerais a 9%	5.000.000	450.000
Empréstimos gerais a 11%	7.000.000	770.000
Total	16.000.000	1.700.000

No gasto de juros anual de MOP 1.700.000, o montante de MOP 581.700 deve ser capitalizado, devendo o restante saldo de MOP1.118.300 ser reconhecido como gasto no período.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 12

Imposto sobre o Rendimento

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico do imposto sobre o rendimento[1].

2. Uma vez existirem diferenças entre as normas de contabilidade e as leis fiscais relativamente aos princípios para o reconhecimento e mensuração do rendimento, custos e perdas, verificam-se discrepâncias entre os lucros contabilísticos antes de imposto calculados segundo um sistema contabilístico e o lucro tributável calculado de acordo com as leis fiscais. Estas discrepâncias devem ser levadas em linha de conta aquando da determinação do gasto de imposto sobre o rendimento do período.

Definições

3. Os seguintes termos são usados nesta norma com os significados especificados:

   Lucro contabilístico *é o resultado de um período antes da dedução do gasto de imposto.*

   Lucro tributável (perdas dedutíveis) *é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento*.

   Gastos com impostos *é a quantia agregada incluída na determinação do resultado do período.*

   Impostos correntes *é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda fiscal) de um período.*

Cálculo do Imposto sobre o Rendimento

4. Os gastos de imposto sobre o rendimento correntes devem ser determinados pela aplicação de uma taxa apropriada de imposto ao rendimento do período, e deve ser reconhecido como um passivo fiscal. Por outras palavras, os gastos de imposto sobre o rendimento a serem deduzidos dos resultados líquidos correntes e igual à quantia do

[1] Imposto sobre o Rendimento refere-se ao Imposto Complementar de Rendimentos, na RAEM.

imposto sobre o rendimento a pagar para o período. Este método é conhecido como o método “flow-through”.

5. No cálculo da quantia de imposto sobre o rendimento a pagar, devem ser feitos ajustamentos aos lucros contabilísticos antes de impostos, de acordo com a lei fiscal, resultando dessa operação o lucro tributável. O resultado tributável é então usado para calcular o imposto a pagar no período, isto é, os gastos de imposto sobre o rendimento correntes.

6. Uma entidade não deve reconhecer quaisquer passivos ou activos por impostos diferidos. Estes referem-se a quantias de imposto sobre o rendimento a pagar ou recuperáveis em períodos futuros, no que respeita a diferenças tributáveis temporárias. Por outras palavras, as diferenças tributáveis temporárias ou são reconhecidas ou deduzidas dos gastos em imposto sobre o rendimento correntes, pelo que as diferenças tributáveis temporárias não são apresentadas como um activo ou um passivo no balanço.

【Exemplo 1】Os resultados antes de impostos de uma empresa são de $300.000. Certas políticas contabilísticas e previsões da empresa diferem daquelas que estão estipuladas nas leis fiscais, principalmente no seguinte:

(1) A depreciação aceite pelas leis fiscais é de $150.000, mas a empresa registou depreciações no valor de $210.000.
(2) Outros rendimentos totalizando $20.000 podem estar isentos de imposto segundo as leis fiscais.
(3) $15.000 de provisões para cobranças duvidosas de dívidas a receber excedem o limite permitido pela lei fiscal.

Assuma que a taxa fiscal correspondente é de 15%.
Calcule os gastos correntes de imposto sobre o rendimento e prepare os lançamentos contabilísticos relevantes.

Lucros contabilísticos antes de impostos	300.000
Mais: Deduções não permitidas pela lei fiscal*	75.000
Menos: Deduções permitidas pela lei fiscal #	(20.000)
Lucros tributáveis	355.000
Taxa fiscal	15%
Gastos em imposto correntes	53.250
Imposto corrente a pagar	53.250

Lançamentos Contabilísticos:

Débito:	Gastos de impostos	53.250	
Crédito:	Impostos a pagar		53.250

* Depreciação em excesso $60.000 + provisões para cobranças duvidosas em excesso $15.000

Rendimento isento de imposto: $20.000

7. Se a quantia de imposto já paga, relativa a períodos correntes e anteriores, exceder a quantia devida nesses períodos, e se espera ser recuperada das autoridades fiscais, a mesma deve ser reconhecida como um activo, deduzido aos gastos correntes de impostos. Uma vez que as leis fiscais locais exigem que pagamentos sejam feitos antes da determinação do imposto, os gastos correntes de impostos são tão-só a melhor previsão possível, podendo possivelmente diferir dos valores fixados pelas autoridades fiscais.

8. Se a quantia de imposto já paga em períodos anteriores é inferior à quantia devida nesses períodos, a entidade deve reconhecer a diferença como gastos correntes de impostos no período corrente e como um passivo.

9. O imposto corrente deve ser reconhecido como rendimento ou gasto e incluído nos resultados do período, excepto na medida em que o imposto provenha de uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido directamente no capital próprio.

10. O imposto corrente deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam creditados ou debitados, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.

Apresentação

11. Os activos e passivos do Imposto sobre o Rendimento devem ser apresentados separadamente dos outros activos e passivos no balanço, como um único item entre as categorias de activos e passivos.

12. Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes se, e somente se, a entidade:
    (1) Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
    (2) Pretenda quer liquidar numa base líquida, quer realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

    Uma entidade terá normalmente um direito legalmente executável para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

Divulgação

13. Os principais componentes de gasto de imposto (rendimento) devem ser divulgados separadamente. O exemplo seguinte pode ser tomado como referência:

Exemplo: Nas notas explicativas das demonstrações financeiras, é feita a divulgação dos conteúdos relevantes do imposto sobre o rendimento.

Imposto Complementar de Rendimentos

① O Imposto Complementar de Rendimentos de Macau é determinado aplicando a correspondente taxa fiscal ao rendimento tributável corrente estimado e tendo em conta que foram feitas as devidas provisões (2005: Taxa fiscal a 15%)

Os itens tributáveis constantes da demonstração de resultados são os seguintes:

	200C MOP	200B MOP
Imposto corrente		
Provisões para imposto corrente	15.000	13.500
Provisões insuficientes (excesso) de anos anteriores	(1.000)	1.500
	14.000	15.000

Ou

② Estima-se que não haja rendimentos tributáveis no presente ano, razão pela qual não se criaram provisões para impostos. (200C: NADA)

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 13

Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Objectivos e Âmbito

1. Com a crescente tendência para a globalização, as entidades acabam por efectuar transacções com outras regiões ou países, cada um tendo a sua própria moeda corrente. O objectivo desta norma é o de prescrever o modo de incluir transacções em moeda estrangeira e operações efectuadas no estrangeiro nas demonstrações financeiras de uma entidade e como transpor as demonstrações financeiras para a moeda de apresentação.

Definições

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

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

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

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

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

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

   Taxa de câmbio á vista *é a taxa de câmbio para entrega imediata.*

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

   Itens Monetários *são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixo ou determinável de unidades de moeda.*

Moeda Funcional

3. Moeda funcional é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera. O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes factores ao determinar a sua moeda funcional:
   (1) A moeda:

[1] Que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e liquidados); e

[2] Do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços.

(2) A moeda que mais influencia os custos de mão-de-obra, de material e outros relativos ao fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos estão denominados e liquidados).

4. Quando os factores descritos no parágrafo acima não são suficientemente evidentes, de modo a que a entidade consiga tomar uma decisão com base neles, a entidade pode ainda considerar os seguintes factores para tal:
   (1) A moeda na qual os fundos resultantes de financiamento são gerados;
   (2) A moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.

5. Os seguintes factores adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira (agência, etc.), e se a sua moeda funcional é a mesma da entidade que relata:
   (1) Se as actividades de uma unidade operacional estrangeira forem realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação acontece quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta; Um exemplo da segunda situação verifica-se quando a unidade operacional estrangeira acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local.
   (2) Se as transacções com a entidade que relata forem uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira.
   (3) Se os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional estrangeira afectarem directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estiverem facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma.
   (4) Se os fluxos de caixa resultantes das actividades da unidade operacional estrangeira forem suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

   Na prática, e uma vez não serem evidentes todos estes factores, as decisões não podem ser tomadas facilmente, os gestores devem os considerar a todos, equiparando a sua importância e efeitos, para determinar a moeda funcional que representa o ambiente económico principal em que a entidade opera.

6. A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções subjacentes, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a menos que ocorra alguma alteração naquelas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.

7. Uma entidade deve registar os seus lançamentos contabilísticos na moeda funcional, uma vez que a escolha da moeda funcional tem impacto directo nas demonstrações financeiras, não devendo, por isso, ser determinada de forma imprudente.

【Exemplo 1】Uma empresa comprou equipamento por €100.000, sendo a taxa de câmbio, à data da transacção, de €1=HK$9.6, isto é, o custo do equipamento é de $960.000.

Um mês mais tarde, a empresa liquidou a dívida, sendo a taxa de câmbio, nessa altura, de €1= HK9.5. Como resultado, a empresa realiza um ganho cambial de HK$10.000.

Se a empresa escolhe HK$ como sua moeda funcional, então deve registar um ganho cambial de HK$10.000. No entanto, se a empresa escolhe Euro (€) como moeda funcional, então não há ganhos, nem perdas cambiais.

Transacções em Moeda Estrangeira

8. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem de quando uma entidade:
   (1) Compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
   (2) Pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira; ou
   (3) De outra forma adquire ou aliena activos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

9. Os tratamentos contabilísticos para transacções em moeda estrangeira incluem:
   (1) A transposição das moedas estrangeiras e correspondentes tratamentos contabilísticos na altura em que são efectuadas transacções em moeda estrangeira;
   (2) Os tratamentos para diferenças de transposição que surgem no final do período, como resultado de capitais próprios e passivos estrangeiros incorridos no decurso do negócio;
   (3) Os tratamentos para diferenças de câmbio incorridas na medida em que a taxa de câmbio usada no pagamento difere tanto da taxa adoptada para reconhecimento

inicial, como da taxa adoptada para transpor demonstrações financeiras anteriores.

10. Uma entidade deve criar contas estrangeiras correspondentes (ex. caixa em moeda estrangeira, depósitos em bancos estrangeiros, qualquer conta para liquidação de capitais próprios e passivos estrangeiros, etc.) na contabilização de transacções estrangeiras.

11. Quando uma entidade se encontra envolvida em transacções em moeda estrangeira, aquelas moedas são transpostas para a moeda funcional da entidade, aplicando taxas de câmbio apropriadas, e são registadas nessa moeda (moeda funcional); no registo das transacções relevantes, uma transacção em moeda estrangeira deve em princípio ser registada na moeda funcional, aplicando-se à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção. A data de transacção é a data na qual a transacção primeiro se qualifica para reconhecimento de acordo com a norma. Por razões práticas, é normalmente usada uma taxa aproximada da taxa real à data da transacção. Por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês, para todas as transacções em cada das moedas estrangeiras que ocorram durante esse período. No entanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa média para o período é inapropriada, sendo mais apropriado o uso da taxa de câmbio à vista na altura da transacção.

12. No final de um período (ex. fim de um mês, um quarto de ano), o saldo final para cada conta estrangeira (incluindo caixa em moeda estrangeira; depósitos bancários; capitais próprios e passivos representados em moeda estrangeira) devem ser transpostos para a moeda funcional, usando a taxa de fecho de mercado, devendo ser reconhecidas como resultados do período as diferenças cambiais entre a conta estrangeira saldada que é transposta na moeda funcional e o saldo final das contas correspondentes. Se o ganho ou perda cambial satisfizer as condições para capitalização de custos de empréstimos obtidos, deve então ser tratado de acordo com a norma correspondente.

【Exemplo 2】A moeda funcional de uma empresa é a pataca (MOP). A empresa compra mercadorias no valor de £10.000, sendo a taxa de câmbio à data da transacção de £1=MOP13.7 e a taxa de fecho para o período de £1=MOP13.9. Prepare os correspondentes lançamentos contabilísticos.

Lançamentos contabilísticos:
Á data da transacção

Débito:	Mercadorias	137.000	
Crédito:	Dívidas a terceiros		137.000

Reconhecimento de qualquer ganho ou perda de transacções correspondentes no final do período.

Débito:	Perda cambial	2.000	

Crédito:	Dívidas a terceiros	2.000

O saldo final de dívidas a terceiros é de $139.000.

13. Quando uma entidade recebe investimentos de capital em moeda estrangeira, se a taxa de câmbio é fornecida em termos contratuais, então a transposição deve ser feita usando essa mesma taxa. Quaisquer diferenças cambiais resultantes da transposição dos activos correspondentes à taxa de câmbio à vista no dia que o capital estrangeiro é recebido são incluídas na conta de capital do proprietário. Pelo contrário, se a taxa de câmbio não é fornecida em termos contratuais, o capital deve ser então transposto usando a taxa de câmbio à vista no dia em que o capital estrangeiro é recebido.

【Exemplo 3】Uma empresa recebeu um investimento de capital de €100.000 (EURO) de um accionista, sendo a taxa de câmbio de mercado no dia que o capital foi recebido de €1 =MOP10.3. Nos termos do contrato a taxa de câmbio é de €1 = MOP10.

Análise: A empresa deve transpor a quantia de capital estrangeiro recebido para MOP, usando a taxa de câmbio de mercado, registando-a na correspondente conta do activo, e registando o saldo estrangeiro na conta estrangeira. Por outro lado, a empresa deve também transpor a quantia de capital usando a taxa de câmbio fornecida em termos contratuais e registá-la na conta de capital. Quaisquer diferenças cambiais que surjam como resultado de diferentes taxas de câmbio usadas devem ser tratadas como reservas de capital.

Os lançamentos contabilísticos são como seguem:

Débito:	Caixa – EURO (€)	1.030.000	
Crédito:	Capital Social		1.000.000
Crédito:	Reservas de capital		30.000

Com base na informação acima, assuma que os termos do contrato não fornecem quaisquer taxas de câmbio. *Ceteris paribus*, os lançamentos contabilísticos são como seguem:

Débito:	Caixa – EURO (€)	1.030.000	
Crédito:	Capital social		1.030.000

Transposição de Itens á Data do Balanço

14. Podem surgir ganhos e perdas cambiais no final do período nas seguintes situações:
    (1) Diferenças incorridas quando a taxa de compra e venda adoptada em moedas estrangeiras difere dos valores registados, valores estes que usam ou a taxa de câmbio de mercado à data da transacção ou a taxa média;

(2) Quando a entidade possui activos e passivos estrangeiros, ganhos e perdas que resultam de alterações nesses activos e passivos estrangeiros como resultado de flutuações nas taxas de câmbio. Quando a taxa de câmbio sobe, os activos estrangeiros incorrem em ganhos cambiais. Quando a taxa de câmbio desce, os activos estrangeiros incorrem em perdas cambiais. Contrariamente, quando a taxa de câmbio sobe, os passivos estrangeiros incorrem em perdas. Quando a taxa de câmbio desce, os passivos estrangeiros incorrem em ganhos.

(3) Na liquidação de activos e passivos estrangeiros monetários ou na transposição monetária de activos e passivos estrangeiros a taxas diferentes daquelas em que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores.

15. À data do balanço, itens em moedas estrangeiras diferentes devem ser registados e apresentados, nas demonstrações financeiras, na moeda funcional. Os tratamentos contabilísticos para estes itens estrangeiros dependem da circunstância de estes serem itens monetários ou não monetários.

16. A característica principal de um item monetário é o direito de receber (activo) ou a obrigação de pagar (passivo) um número fixo ou determinado de unidades monetárias. Exemplos incluem: dívidas a terceiros, impostos a pagar, dívidas de terceiros, dividendos a receber, etc. Por outro lado, a característica principal de um item não monetário é a ausência do direito de receber ou a obrigação de pagar um número fixo ou determinado de unidades monetárias. Exemplos incluem: instalações, pré-pagamentos de bens e serviços, pagamentos diferidos, mercadorias, etc.

【Exemplo 4】Classifique os seguintes itens em itens monetários e itens não monetários:
(1) Instalações; (2) Dívidas de terceiros; (3) Rendimento pré-pago
(4) Contas de electricidade pré-pagas ; (5) Mais valias;
(6) Mercadorias (7) Provisões a liquidar em dinheiro;
(8) Dividendos que são reconhecidos como um passivo
Análise:
De acordo com a definição de item monetário, itens que devem ser classificados como itens monetários incluem dívidas a receber, provisões a serem liquidadas em dinheiro e dividendos que são reconhecidos como um passivo. Os restantes itens tais como instalações, dívidas a receber, rendimentos pré-pagos, contas de electricidade pré-pagas, mercadorias e mais valias devem ser classificados como itens não monetários.
Itens não monetários são itens que não têm o direito de receber (ou a obrigação de pagar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Uma vez que não há um número fixo ou determinável de unidades de moeda a receber pelas instalações, as mercadorias e mais-valias devem ser classificadas como itens não monetários. Rendimentos pré-pagos e contas de electricidade pré-pagas também

são classificados como itens não monetários, devido ao facto de não serem liquidados em dinheiro. Distintamente são fornecimentos de serviços ou vendas de itens não monetários (artigos úteis) ou aquisição de serviços (fornecimento de electricidade), etc. De notar que uma provisão deve ser classificada como um item monetário se for liquidada em dinheiro. No entanto, se tal provisão for liquidada em troca de serviços ou outros itens não monetários, deve então ser classificada como um item não monetário.

17. Itens monetários em moeda estrangeira (tais como contas a pagar e contas a receber) devem ser transpostos usando a taxa de fecho. Diferenças de câmbio que surjam na liquidação de itens monetários ou na transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas em que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que surgem.

18. Itens não monetários (tais como activos fixos tangíveis) que sejam mensurados, em moeda estrangeira, pelo custo histórico, devem ser transpostos usando a taxa de câmbio à data da transacção. Na prática, uma vez que a taxa de transposição é idêntica àquela usada no reconhecimento inicial, os itens não monetários não requerem tratamento contabilístico.

【Exemplo 5】A moeda funcional de uma empresa é a patacas (MOP). Em Dezembro de 2005, a empresa compra algumas mercadorias no valor de £20.000. Estas mercadorias são transpostas e registadas usando a taxa de câmbio à data da transacção de £1=MOP14.0. A empresa apenas faz pagamentos em Janeiro de 2006, e as mercadorias permanecem no armazém no final do período. A taxa de câmbio no final de 2005 é de £1=MOP13.8. Determine o ganho ou perda de câmbio e prepare os correspondentes lançamentos contabilísticos.

Á data de compra:

Débito:	Mercadorias	280.000	
	Crédito: Dívidas a pagar		280.000

À data do balanço, as dívidas a pagar devem ser transpostos usando a taxa de fecho:

Débito:	Dívidas a pagar	4.000	
	Crédito: Ganhos cambiais		4.000

À data do balanço, os saldos correspondentes são como seguem:

Débito:	Mercadorias	280.000	
	Crédito: Dívidas a pagar		276.000

Reconhecimento de Diferenças de Câmbio

19. De acordo com o parágrafo 13.4 da norma, existe uma diferença de câmbio quando de uma transacção em moeda estrangeira resultem itens monetários e haja uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, todas as diferenças de câmbio são reconhecidas nesse período. No entanto, quando a transacção é liquidada num período contabilístico posterior, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

20. De acordo com a norma, quando um ganho ou perda num item não monetário é reconhecido directamente no capital próprio, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido directamente no capital próprio. Pelo contrário, quando um ganho ou perda num item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados. Por exemplo, uma vez que erros de períodos anteriores são ajustados directamente no capital próprio, qualquer diferença de câmbio daí resultante deve ser também reconhecida no capital próprio.

Transposição para a Moeda Funcional

21. Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas. Ao contrário da moeda funcional, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (moedas) de apresentação.

22. Uma entidade transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação se: (1) a moeda de apresentação difere da moeda funcional da entidade; e (2) quando um grupo contém entidades individuais com moedas funcionais diferentes, os resultados e posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

23. De acordo com a norma, uma entidade pode transpor, para moedas de apresentação diferentes, as suas demonstrações financeiras preparadas em moeda estrangeira. Se a moeda funcional da entidade ou das suas subsidiárias diferirem da moeda de apresentação da entidade, a entidade deve transpor estas demonstrações financeiras para a moeda de apresentação, de acordo com a norma, de forma a se poder determinar a posição financeira e os resultados operacionais da entidade como um todo. A transposição de demonstrações financeiras em moeda estrangeira deve ser executada de acordo com os seguintes procedimentos:
    (1) Transposição do balanço. Activos e passivos para cada balanço apresentado devem ser transpostos à taxa de fecho à data desse balanço; excluindo os "resultados do período corrente", os outros componentes do capital próprio devem

ser transpostos usando a taxa à vista no dia em que os respectivos componentes foram registados.

(2) Transposição da demonstração de resultados. Itens de rendimentos e gastos de cada demonstração de resultados devem ser transpostos usando a taxa média do período ou a taxa de fecho.

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

A transposição de demonstrações financeiras estrangeiras traduz-se substancialmente na utilização do método da taxa corrente. À excepção de componentes de activos tais como capital e reservas de capital transpostas utilizando o custo histórico, os activos, passivos, rendimento, gastos e outros itens das demonstrações financeiras estrangeiras podem ser transpostos utilizando a taxa de fecho. No entanto, os itens de rendimento e de gasto podem igualmente ser transpostos utilizando a taxa média do período.

24. Na alienação de uma operação estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado do capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou perda resultante da alienação for reconhecido.

【Exemplo 6】A empresa ABC tem uma agência no estrangeiro (agência BCD), a qual tem um grau de autonomia substancial. A moeda funcional da agência é o EURO (€). O balanço e a demonstração de resultados da agência são apresentados abaixo. Tanto a moeda funcional como a moeda de apresentação da empresa ABC são a pataca (MOP). A taxa de câmbio no final de 2006 era de €1=MOP10.5, sendo a taxa média do ano de €1=MOP10.0. Transponha a demonstração de resultados e o balanço da agência BCD para a moeda de apresentação.

Agência BCD – Balanço (em 31 de Dezembro de 2006)

Activo	EURO (€)
Fixo tangível	240.000
Menos: depreciação acumulada	(40.000)
Dívidas a receber	10.000
Mercadorias	8.000
Caixa	17.000
Total	235.000
Passivos e Capital Próprio	
Dívidas a pagar	20.000
Impostos a pagar	5.000
Passivos de longo prazo	100.000
Fundo de maneio	80.000
Ganhos retidos	30.000

Total	235.000

Agência BCD – Demonstração de Resultados (de 2006)

Receitas	120.000
Custo das vendas	60.000
Resultado bruto	60.000
Custos Operacionais	24.000
Gastos em depreciação	10.000
Outras despesas	1.000
Resultado Líquido	25.000
Dividendos em dinheiro	(5.000)
Ganhos retidos iniciais	10.000
Ganhos retidos finais	30.000

Taxa de câmbio no início de 2006 €1 = MOP 10.5
Taxa de câmbio no final de 2006 €1 = MOP 9.5
Taxa de câmbio média em 2006 €1 = MOP 10.

Análise: De acordo com a norma, os activos e passivos no balanço devem ser transpostos usando a taxa de fecho à data do balanço de €1=MOP9.5, enquanto os itens na demonstração de resultados podem ser transpostos usando a taxa média do período contabilístico €1=MOP10 ou a taxa de fecho €1=MOP9.5. O capital, no balanço, deve ser transposto usando a taxa histórica €1=MOP10.5. Os ganhos ou perdas cambiais são as diferenças que surgem após todos os itens do balanço serem transpostos.

As demonstrações financeiras transpostas da agência BCD são as seguintes:

Agência BCD – Balanço

Activo	EURO	Taxa de Câmbio	MOP
Fixo tangível	240.000	9.5	2.280.000
Menos: depreciação acumulada	(40.000)	9.5	(380.000)
Dívidas a receber	10.000	9.5	95.000
Mercadorias	8.000	9.5	76.000
Caixa	17.000	9.5	161.500
Total	235.000		2.232.500
Passivos e Capital Próprio			
Dívidas a pagar	20.000	9.5	190.000
Impostos a pagar	5.000	9.5	47.500
Passivos de longo prazo	100.000	9.5	950.000
Fundo de maneio	80.000	10.5	840.000
Resultados retidos	30.000		307.500

Diferenças de câmbio[nota1]	-	(102.500)
Total	235.000	2.232.500

Agência BCD – Demonstração de Resultados

	EURO	Taxa de Câmbio	MOP
Réditos	120.000	10.0	1.200.000
Custo das vendas	60.000	10.0	600.000
Resultado bruto	60.000		600.000
Custos operacionais	24.000	10.0	240.000
Gastos em depreciações	10.000	10.0	100.000
Outros gastos	1.000	10.0	10.000
Resultado líquido	25.000		250.000
Dividendos em dinheiro	(5.000)	9.5	(47.500)
Resultados acumulados iniciais	10.000	10.5	105.000
Resultados acumulados finais	30.000		307.500

Uma perda cambial de $102.500 resultante de diferenças de transposição pode ser dividida em dois componentes:

(1) De itens de rendimentos e gastos, principalmente porque tais itens são transpostos usando quer a taxa à data da transacção, quer a taxa média, em vez da taxa de fecho.

Resultado líquido do período	= €25.000
Diferenças de transposição baseadas em demonstrações	= MOP250.000
Transposição usando a taxa de fecho	= MOP237.500
Perda cambial	= MOP237.500 – MOP250.000
	= (MOP12.500)

(2) Diferenças cambiais que surgem como resultado do uso da taxa de fecho para transpor activos líquidos iniciais (ou investimentos líquidos)

Activos líquidos iniciais	=	capital + resultados retidos
	=	€80.000 + €10.000
	=	€90.000
Uso da taxa de abertura @ 10.5	=	MOP945.000
Uso da taxa de fecho @ 9.5	=	MOP855.000
Perdas cambiais	=	MOP855.000 – MOP945.000
	=	(MOP90.000)
Perda cambial total por transposição	=	(MOP12.500) + (MOP90.000)
	=	(MOP102.500)

note1 Diferença residual

De acordo com a norma, os ganhos ou perdas que surjam como resultado da transposição de demonstrações financeiras para a moeda de apresentação devem ser apresentados no capital próprio, e não devem ser reconhecidos como resultados. Isto porque tais diferenças de câmbio têm pouco ou nenhum efeito directo nos fluxos de caixa operacionais presentes ou futuros, e uma vez que a transposição é levada a cabo principalmente para efeitos de apresentação.

É patente no exemplo que, de acordo com a norma, taxas de câmbio diferentes devem ser usadas na transposição de itens do balanço e da demonstração de resultados. No entanto, há itens que são apresentados tanto no balanço, como na demonstração de resultados, tais como mercadorias finais, depreciações acumuladas (apresentadas como gastos em depreciações na demonstração de resultados) e por aí adiante. Taxas de câmbio diferentes são usadas para transpor estes itens nas demonstrações financeiras.

Divulgação

25. De acordo com a norma, uma entidade deve divulgar:
    (1) A política contabilística adoptada para transacções em moeda estrangeira;
    (2) A quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados do período;
    (3) As diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no início e no fim do período.

26. Quando a moeda de apresentação é diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, juntamente com a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente. Quando houver uma alteração na moeda funcional, esse facto e a razão para alteração da moeda funcional devem ser divulgados.

【Exemplo 7】Seguem-se exemplos de divulgações:

(1) A moeda funcional da empresa é a pataca (MOP), mas uma vez que a moeda funcional da empresa-mãe é o dólar de Hong Kong (HKD), este é usado como moeda de apresentação.

(2) As transacções estrangeiras da empresa são contabilizadas usando a taxa média de cada mês.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 14
Acontecimentos Após a Data do Balanço

Objectivos e Âmbito

1. Esta norma deve ser aplicada ao tratamento contabilístico e divulgação de acontecimentos após a data do balanço. O objectivo desta norma é o de prescrever: (1) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e (2) as divulgações que uma entidade deve dar acerca da data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data do balanço.

Definições

2. Os seguintes termos são usados nesta norma com o significado especificado:

   Acontecimentos após a data do balanço *são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos: (1) aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e (2) aqueles que são indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).*

   Continuidade *é considerar que a entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará no futuro previsível. É assumido que a entidade não tem nem a intenção, nem a necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações.*

3. A data do balanço refere-se ao fim de um ano operacional de uma entidade. De acordo com o Código Comercial de Macau, o exercício económico de uma entidade deve ser definido numa base anual, podendo decorrer entre as seguintes datas: de 1 de Abril a 31 de Março, de 1 de Julho a 30 de Junho, de 1 de Outubro a 30 de Setembro, ou de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro. Uma vez que o exercício fiscal, para efeito do imposto complementar de rendimentos da Região Administrativa Especial de Macau (RAEM), se inicia a 1 de Janeiro e termina a 31 de Dezembro de cada ano, a maioria das entidades da RAEM ajusta os seus exercícios económicos para coincidirem com aquele período (isto é o período situado entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro). A data do balanço é portanto 31 de Dezembro de cada ano. A data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão refere-se à data em que a administração da empresa autoriza a emissão das demonstrações financeiras (as demonstrações

financeiras são normalmente autorizadas em reuniões administrativas). De acordo com o Código Comercial de Macau, uma entidade é obrigada a preparar as contas anuais nos três meses posteriores ao encerramento de cada exercício, contas estas que serão submetidas a aprovação pelos accionistas em assembleias gerais anuais. Porque as contas anuais têm de ser disponibilizadas aos accionistas por altura da assembleia geral anual, as demonstrações financeiras têm de ser publicadas antes daquela assembleia, logo a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão não coincide com a data em que são aprovadas em assembleia geral.

Por exemplo: A 8 de Fevereiro de 2005, a gerência de uma entidade completa um esboço das demonstrações financeiras para o ano findo em 31 de Dezembro de 2005. A 18 de Fevereiro de 2006, a administração (o órgão administrativo) revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão em 18 de Fevereiro de 2006. A entidade anuncia os seus lucros, juntamente com outras informações financeiras, a 28 de Fevereiro de 2006. As demonstrações financeiras são disponibilizadas aos accionistas, e outros, a 1 de Março de 2006. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras em assembleia geral a 31 de Março de 2006 e as demonstrações financeiras aprovadas são então submetidas à entidade reguladora a 5 de Abril de 2006. A emissão das demonstrações financeiras é autorizada a 18 Fevereiro de 2006 (data da autorização de emissão pela administração).

4. Dois tipos de acontecimentos podem ser identificados: (1) aqueles que proporcionam prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); (2) aqueles que são indicativos de condições que surgiram após a data de balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos

5. Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos são acontecimentos ocorridos entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, e que proporcionam provas novas ou adicionais de condições que existiam à data do balanço. As provas novas ou adicionais proporcionadas por estes acontecimentos desempenham um papel na reavaliação daqueles itens que já existiam à data do balanço. São então efectuados ajustamentos para reconhecer activos, passivos e capital próprio, bem como receitas e rendimentos do período relativo à data do balanço. Segundo o parágrafo 14.1 da norma, uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras de modo a reflectir acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos. O parágrafo 14.2 da norma proporciona exemplos de acontecimentos que dão lugar a ajustamentos:

(1) A resolução após a data do balanço de um caso judicial que confirma que a entidade já tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta quaisquer provisões já reconhecidas previamente ou reconhece uma nova provisão, não divulgando meramente um passivo contingente.

O presente exemplo refere-se a uma obrigação presente que já existia, mas não houvera sido reconhecida nem previamente, nem à data do balanço. Provas novas ou adicionais são proporcionadas entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, provas estas que demonstram que as condições necessárias para o reconhecimento de passivos foram satisfeitas. Estes passivos devem então ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, devendo ser efectuados ajustamentos aos itens correspondentes. Do mesmo modo, se provas novas ou adicionais forem proporcionadas entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, devem ser feitos ajustamentos aos passivos que já foram reconhecidos à data do balanço. Por exemplo, a empresa ABC assina um contrato com a empresa DEF, em 2 de Agosto de 2006, para fornecimento de bens. A empresa DEF incorre em perdas económicas porque a entidade ABC não forneceu os bens atempadamente. Em Outubro de 2006, a empresa DEF inicia um processo judicial exigindo $500.000 de indemnização pelas perdas económicas incorridas. Uma vez que o processo ainda está a decorrer, em 31 de Dezembro de 2006 ainda não se chegou a uma decisão. Em face das provas fornecidas, a empresa ABC espera perder o litígio, prevendo uma indemnização de $200.000, que reconhece com base naquela previsão. Chega-se a uma decisão em 1 de Marco de 2007, antes da data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, e a empresa ABC tem afinal de pagar o montante $450.000 a título de indemnização. Ambas as empresas aceitam a decisão do tribunal e concordam em não recorrer da decisão. Nestes termos, a empresa ABC deve proceder a um ajustamento apropriado à provisão correspondente, aos emolumentos ou gastos, etc. nas demonstrações financeiras preparadas à data do balanço.

(2) A recepção de informação após a data do balanço que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Este exemplo refere-se à situação onde, à luz da informação disponível à data do balanço, se decide que um determinado activo poderá estar em imparidade ou perdido, mas ainda não é reconhecido, sendo o valor reflectido nas demonstrações financeiras o resultante da melhor previsão possível. No entanto, provas novas ou adicionais surgidas entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras sugerem que um activo estava efectivamente perdido ou em imparidade e, portanto, a previsão feita à data do balanço deve ser revista.

[1] A falência de um cliente que ocorreu após a data do balanço normalmente confirma que a perda já existia à data do balanço nos dívidas a receber e que a entidade precisa de ajustar a quantia escriturada daquelas dívidas. Por exemplo: a empresa ABC tem direito a receber o montante de $560.000, resultante de vendas, esperando recebê-lo em 10 de Novembro de 2006. No entanto, a empresa ABC ainda está por receber tal dívida em 31 de Dezembro de 2006, e está ciente de que como a empresa BCD está a passar por dificuldades financeiras, pagamentos não serão recebidos num futuro próximo, pelo que uma provisão para dívidas de cobrança duvidosa de 2% é criada para aquela dívida. A 10 de Fevereiro de 2007, e antes da empresa ABC emitir as suas demonstrações financeiras, a empresa BCD anuncia a sua falência, não indo ser capaz de proceder a parte dos pagamentos por ela devidos. Deste exemplo se depreende que a empresa ABC já estava ciente das dificuldades financeiras da empresa BCD em 31 de Dezembro de 2006 (isto é, à data do balanço). O facto da empresa BCD estar a passar por dificuldades financeiras já é conhecido, não havendo, no entanto, provas concretas que o confirmem. Apenas em 10 de Fevereiro de 2007 é que a empresa ABC recebe o anúncio da falência da empresa BCD e de que os pagamentos não serão recebidos. Ou seja, provas novas ou adicionais são proporcionadas em 10 de Fevereiro de 2007 relativamente a condições que já existiam em 31 de Dezembro de 2006, o que confirma a necessidade da criação da provisão para dívidas de cobrança duvidosa a partir da dívida a receber, à data do balanço, e de se ajustar a quantia dos itens correspondentes no balanço.

[2] A venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do seu valor realizável líquido à data do balanço.

Por exemplo: Em 31 de Dezembro de 2006, a empresa ABC tem alguns inventários valorizados pelo seu custo, no montante de $250.000. No entanto, a 1 de Fevereiro de 2007, um seu concorrente baixa o preço de venda de produtos similares. Logo, o preço de venda dos inventários da empresa ABC, mensurado pela sua quantidade, seria de $200.000. Uma vez que o concorrente da empresa ABC demorou algum tempo a determinar a sua vantagem competitiva, o corte no preço, por este, foi possível devido a investimentos efectuados no passado no sentido de tornar a produção mais eficiente, reduzindo assim o custo das suas mercadorias. Por outro lado, a empresa ABC investiu consideravelmente menos em técnicas de produção, pelo que os factores que determinaram a queda dos preços já existiam à data do balanço. O preço de venda das mercadorias após a data do balanço pode dar evidências sobre o seu valor realizável líquido à data daquele, devendo por isso ter sido efectuados ajustamentos aos itens correspondentes nas demonstrações financeiras.

(3) A determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço.

Este exemplo refere-se à situação onde, antes da data do balanço, activos foram comprados ou vendidos, tal como acordado pelas partes, tendo todos os riscos e vantagens inerentes à titularidade sido transferidas. No entanto, o custo do activo comprado e o provento do activo vendido são apenas determinados no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Uma vez que transacções já tiveram lugar antes da data do balanço, elas devem ser tratadas como acontecimentos que dão lugar a ajustamentos. Por exemplo: a empresa ABC tem uma máquina de uso pessoal, com uma quantia escriturada líquida de $1milhão, que é vendida à empresa BCD em Dezembro de 2006. No entanto, o preço de venda da máquina apenas é determinado em Janeiro de 2007, (antes de ser autorizada a emissão das demonstrações financeiras) no valor de $1.2 milhões. Uma vez que a transacção teve lugar antes da data do balanço, mas o preço é apenas determinado no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, ajustamentos devem ser feitos aos itens correspondentes nas demonstrações financeiras preparadas em 31 de Dezembro de 2006, reconhecendo-se o montante de $200.000 como mais-valias resultantes da venda.

(4) A determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse a obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data.

Este exemplo refere-se à quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus referentes ao período das demonstrações financeiras, reconhecida no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Em condições normais, uma entidade fecha as suas contas e determina o seu resultado em 31 de Dezembro. No entanto, este processo pode levar algum tempo e, na maioria dos casos, a quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus é apenas determinada no ano económico posterior. Se a entidade tivesse a obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de efectuar tais pagamentos em consequência de acontecimentos anteriores a essa data, tal deve ser tratado como um acontecimento que dá lugar a ajustamentos. Por exemplo, relativamente ao pagamento de bónus, uma entidade tem uma obrigação legal para com os seus empregados se um plano de repartição de lucros é providenciado no contrato de trabalho, isto é, se cada empregado tem direito a uma certa percentagem do lucro anual da entidade como bónus. Do mesmo modo, segundo outros planos de repartição de lucros, um empregado só tem direito a uma participação nos lucros após um determinado período de tempo de serviço. Uma obrigação construtiva é então estabelecida segundo tais planos, porque a quantia a pagar pela entidade aumentará se o empregado atingir um

determinado período de tempo de serviço. A obrigação presente legal ou construtiva é uma forma de dispêndio baseado nos lucros do ano financeiro anterior e portanto deve ser tratada como um acontecimento que dá lugar a ajustamentos. Por exemplo: o plano de repartição de lucros da empresa ABC requer uma determinada percentagem do lucro líquido corrente para ser distribuído por todos os empregados que prestaram serviço durante o ano. Assumindo que nenhum empregado deixou a empresa durante o ano, a proporção do lucro líquido a distribuir seria de 3% do lucro líquido corrente. No entanto, a empresa prevê que a proporção baixe para 2.5% do lucro líquido corrente devido a transferências de pessoal. Daí que reconheça 2.5% do lucro líquido corrente como um passivo e, ao mesmo tempo, como um gasto.

Não obstante, quaisquer dividendos propostos pagos aos accionistas pela gerência após a data do balanço não devem ser reconhecidos como um passivo à data do balanço. Em vez disso, devem ser tratados como um acontecimento que não dá lugar a ajustamentos, e devem ser divulgados nas notas às demonstrações financeiras. Não devem ser tratados como um acontecimento que dá lugar a ajustamentos porque os dividendos propostos pela gerência antes da data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras deveriam ser autorizados eventualmente na assembleia geral anterior ao reconhecimento ter lugar. Daí que dividendos a distribuir não estão de acordo com os critérios estabelecidos para uma obrigação presente segundo a Norma Sucinta de Relato Financeiro 8 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e não constitui um verdadeiro passivo.

(5) A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Este exemplo refere-se a erros contabilísticos materiais que existiram no período relativo ao balanço ou em quaisquer períodos anteriores, descobertos no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Tais erros contabilísticos materiais são tratados como acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos, pelo que ajustamentos devem ser efectuados aos itens correspondentes do balanço. Tratamentos contabilísticos gerais para erros contabilísticos materiais verificados em períodos prévios devem ser levados a cabo de acordo com a Norma Sucinta de Relato Financeiro 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

6. Seguem-se alguns exemplos do tratamento a dar a acontecimentos que dão lugar a ajustamentos:

Em Julho de 2006, a empresa ABC vende alguns produtos à empresa BCD, pelo preço de $580.000. A empresa BCD recebe os bens comprados em Agosto, os quais são inspeccionados e aceites. Segundo o contrato, a empresa BCD deve fazer o respectivo pagamento até um mês após a recepção dos bens comprados. Uma vez que está a passar

por dificuldades financeiras, aquela empresa ainda não efectuou o pagamento em 31 de Dezembro de 2006. Quando a empresa ABC prepara as suas demonstrações financeiras, em 31 de Dezembro de 2006, extrai $11.600 de provisões para dívidas de cobrança duvidosa (assuma que a proporção para provisões para dívidas de cobrança duvidosa é 2%), pelo que o valor líquido das dívidas a receber, no balanço, é de $568.400 (580.000-11.600) em 31 de Dezembro de 2006. A 2 de Fevereiro de 2007, a empresa ABC é informada que a empresa BCD está em processo de liquidação, e não poderá proceder a parte do pagamento. Prevê-se que a empresa ABC receba 40% do pagamento devido (assuma que as demonstrações financeiras são emitidas em 20 de Marco do ano seguinte).

Quando a empresa ABC é notificada, deve decidir que se encontra diante de um acontecimento que dá lugar a ajustamentos após a data do balanço, acontecimento que deve ser tratado de acordo com os princípios de tratamento de acontecimentos que dão lugar a ajustamentos, como se segue:

(1) Provisão para Dívidas de Cobrança Duvidosa:

Provisão para Dívidas de Cobrança Duvidosa = 580.000 X 60% - 11.600

= $336.400

Débito:	Gastos com dívidas de cobrança duvidosa	336.400	
Crédito	Provisão para dívidas de cobrança duvidosa		336.400

(2) Ajustamento no Imposto sobre o Rendimento a pagar:

Segundo a Norma Sucinta de Relato Financeiro 12 – Imposto sobre o Rendimento, os gastos de imposto sobre o rendimento corrente é determinado a partir dos lucros tributáveis correntes e, portanto, deve ser considerado o efeito que a provisão para dívidas de cobrança duvidosa tem sobre os lucros tributáveis, e o seu efeito no imposto sobre o rendimento. Supondo que o exemplo acima está de acordo com o número 2 do artigo 25.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, as provisões para dívidas de cobrança duvidosa não devem exceder 2% das dívidas de terceiros. Uma vez que as provisões para dívidas de cobrança duvidosa que excedam a quantia permitida nos regulamentos não devem ser consideradas como gastos de impostos, não é necessário fazer ajustamentos ao imposto a pagar.

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

7. Acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos são acontecimentos que ocorrem entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, e que não afectam as condições existentes à data do balanço. No entanto, se estes acontecimentos forem reais, e a sua não divulgação puder influenciar a decisão económica dos utentes das demonstrações financeiras, devem os mesmos ser divulgados nas notas das demonstrações financeiras. De acordo com o parágrafo 14.3 da norma, uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas

demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos. Em vez disso, e de acordo com o parágrafo 14.8 da norma, para cada categoria material de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos, uma entidade deve divulgar a natureza do acontecimento e uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal previsão não pode ser feita.

8. Um exemplo de um acontecimento à data do balanço que não dá lugar a ajustamentos, fornecido no parágrafo 14.4 da norma, é o de o declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos à data do balanço, mas reflecte circunstâncias que surgiram posteriormente. Uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma semelhante, a entidade não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 14.8.

O Parágrafo 14.5 da norma dá exemplos de acontecimentos após a data do balaço que não dão lugar a ajustamentos:

(1) Anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional, alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação, ou a celebração de acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos.

Este exemplo refere-se ao anúncio, por parte da entidade, de um plano para descontinuar uma unidade operacional no período entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Tal acontecimento não tem qualquer efeito na situação existente à data do balanço, mas como é real, e com o objectivo de informar atempadamente os investidores e outros utentes das demonstrações financeiras, o mesmo deve ser divulgado nas notas das demonstrações financeiras.

(2) Compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo.

Este exemplo refere-se à aquisição ou alienação de activos em grandes quantidades ou à expropriação de activos importantes pelo governo no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Apesar de tais acontecimentos não terem efeitos na situação existente à data do balanço, ainda assim devem ser divulgados nas notas explicativas às demonstrações financeiras, de forma a atempadamente informar os investidores e demais utentes das demonstrações financeiras.

(3) A destruição, por um incêndio, de uma importante instalação de produção após a data do balanço.

Este exemplo refere-se à perda de activos incorrida como resultado de desastres naturais no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. A perda de activos incorrida resultante de desastres naturais não pode ser determinada pela entidade de um modo objectivo. No entanto, se os efeitos de tais acontecimentos na situação da entidade não forem divulgados, eles podem levar a incorrectos entendimentos por parte dos utentes das demonstrações financeiras, o que pode afectar a sua tomada de decisões. Daí que as perdas incorridas resultantes de desastres naturais devam ser divulgadas nas notas explicativas das demonstrações financeiras, como acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.

(4) Celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas.

Este exemplo refere-se à situação em que a entidade celebra compromissos significativos ou passivos contingentes com outras entidades no período entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Por exemplo, emitir garantias significativas. Sendo a entidade fiadora, poderá ter de assumir vários passivos se a entidade fiada não cumprir com os termos do contrato. De modo a transmitir atempadamente tal informação aos investidores e demais utentes das demonstrações financeiras, estes acontecimentos devem ser divulgados nas notas explicativas das demonstrações financeiras.

(5) Iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

Este exemplo refere-se a processos judiciais importantes que surgem no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Uma vez que estes acontecimentos são consideravelmente substanciais, e de modo a evitar que os investidores e os demais utentes das demonstrações financeiras possam ser sujeitos de entendimentos incorrectos, estes acontecimentos devem ser divulgados nas notas explicativas das demonstrações financeiras.

9. Tratamento de dividendos. De acordo com o parágrafo 14.6 da norma, relativamente aos detentores de capital próprio, se os dividendos forem declarados após a data do balanço, uma entidade não deve reconhecer aqueles dividendos como um passivo à data do balanço. As entidades devem atentar na Norma Sucinta de Relato Financeiro 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras, nos termos da qual os dividendos devem ser divulgados nas notas às demonstrações financeiras.

Continuidade

10. De acordo com o parágrafo 14.7 da norma, uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se a gerência determinar após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo. A deterioração dos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de avaliar se a consideração de continuidade é ainda apropriada. Se tal consideração já não for apropriada, o efeito é tão profundo que esta norma requer uma mudança fundamental nas bases de contabilidade, ao invés de um ajustamento às quantias reconhecidas dentro das bases originais de contabilidade.

11. A Norma Sucinta de Relato Financeiro 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras especifica as divulgações que se exigem se:
    (1) As demonstrações financeiras não são preparadas numa base de continuidade; ou
    (2) A gerência está a par de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que podem suscitar dúvidas significantes sobre a susceptibilidade da empresa continuar como uma empresa em continuidade. Os acontecimentos ou condições que requerem divulgação podem surgir após a data do balanço.

Divulgação

12. De acordo com o parágrafo 14.8 da norma, se acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos são materiais, a não divulgação pode influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Do mesmo modo, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos: (1) a natureza do acontecimento; e (2) uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

13. De acordo com o parágrafo 14.9 da norma, se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam a data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação. Em alguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é o de se tornarem disponíveis evidências após a data do balanço acerca de um passivo contingente que existia à data do balanço. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a Norma Sucinta de Relato Financeiro 8 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, a entidade deve actualizar as suas divulgações acerca do passivo contingente, à luz dessa evidência.

14. De acordo com o parágrafo 14.10 da norma, uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem forneceu essa autorização. À luz dos requisitos desta norma, a entidade deve considerar os acontecimentos materiais, favoráveis e desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. As quantias reconhecidas no balanço devem ser ajustadas ou divulgações apropriadas efectuadas nas notas às demonstrações financeiras, de acordo com a natureza do acontecimento. É importante, aquando do uso das demonstrações financeiras, ter em atenção o período de tempo coberto pelas considerações acima. A entidade tem de divulgar a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras, para que os utentes dessas demonstrações financeiras se apercebam do período de tempo relativamente ao qual acontecimentos significantes foram incluídos na informação contida nas demonstrações financeiras.

Exemplos de Divulgação de Acontecimentos Após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

Extracto das Notas

Acontecimentos após a data do balanço

(1) Em 12 de Janeiro de 2007, a Ankerson Ltd contrai um empréstimo de MOP 10milhões com o Banco da China, por um período de 1 ano. A empresa emitiu garantias para esse empréstimo.

(2) Em 31 de Janeiro de 2007, a empresa celebrou contratos com a Macao BaoHua Ltd e a ZhuHai MingHua Ltd, para a criação de uma empresa de responsabilidade limitada em ZhuHai., chamada ZhuHai Properties Ltd. A empresa contribuiria aproximadamente com $5 milhões em capital, para 51% do capital próprio da empresa de responsabilidade limitada.

(3) Em 5 de Fevereiro de 2007, a LiTian Ltd iniciou um processo judicial contra a empresa, por violação de patente na produção e revenda do novo produto da empresa (software contabilístico), e exigiu uma indemnização de $5 milhões. O processo está ainda a decorrer.

Aprovação das Demonstrações Financeiras

Estas demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão pela administração da empresa em 20 de Março de 2007.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 15
Divulgações de Partes Relacionadas

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de garantir que as demonstrações financeiras de uma entidade contêm as divulgações necessárias para alertar para a possibilidade da sua posição financeira e resultados poderem ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com tais partes.

2. Relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal no universo comercial e empresarial. Um relacionamento com uma parte relacionada pode ter efeitos nas transacções entre a entidade e outras partes e efeitos nos resultados e na posição financeira dessa entidade. Partes relacionadas podem participar em transacções em que partes não relacionadas não poderiam. Transacções entre partes relacionadas podem não ser feitas com as mesmas quantias que transacções entre partes não relacionadas. Isto poderá também ter efeitos na posição financeira e resultados da entidade.

Definições

3. Os seguintes termos são usados na norma com os significados especificados:
   (1) **Parte relacionada**, *uma parte está relacionada com uma entidade se:*
      【1】 *directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:*
         [i] *controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (incluindo empresas-mãe, subsidiárias, e subsidiárias colegas);*
         [ii] *tiver interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a entidade; ou*
         [iii] *tiver um controlo conjunto sobre a entidade*;
      【2】 *a parte for uma associada da entidade*;
      【3】 *a parte for um empreendimento conjunto em que a entidade é um empreendedor;*
      【4】 *a parte for membro do pessoal chave da gerência da entidade ou da sua empresa mãe*;
      【5】 *a parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido em **[1]** ou **[4]***;
      【6】 *a parte for uma entidade controlada, controlada conjuntamente ou significativamente influenciada por, ou em que o poder de voto*

*significativo nessa entidade reside em, directa ou indirectamente, qualquer indivíduo referido em **[4]** ou **[**5**]**; ou*

【7】 *a parte for um plano de benefícios pós-emprego para beneficio dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.*

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

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

Empresa-mãe *é a entidade que detém mais de uma subsidiária.*

Uma **subsidiária** *é uma entidade controlada por outra entidade (conhecida por empresa-mãe), incluindo uma entidade não pertencente ao grupo, tal como de uma parceria.*

Um **empreendimento conjunto** *é um acordo contratual na qual duas ou mais partes assumem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto*.

Uma **associada** *é uma entidade, incluindo uma empresa não pertencente ao grupo, tal como numa parceria, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma subsidiária, nem parte interessada no empreendimento conjunto*.

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

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

【1】 *o parceiro doméstico e filhos do indivíduo;*
【2】 *filhos do parceiro doméstico do indivíduo; e*
【3】 *dependentes do indivíduo ou do parceiro doméstico do indivíduo.*

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

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

4. Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades. Diz-se que uma entidade tem controlo quando tem a capacidade de influenciar as políticas financeiras e operacionais de outra entidade. O objectivo principal de se ter controlo é o de se obterem benefícios das actividades da entidade. O controlo pode ser obtido por uma das seguintes formas:

(1) Através da obtenção de direitos de propriedade, isto é, quando uma parte detém a titularidade de mais de metade dos direitos de voto de outra entidade:

① Controlo directo - quando uma parte detém directamente mais de metade do capital com direito de voto de uma outra parte. Por exemplo, a entidade ABC detém 51% do capital com direito de voto da entidade BCD. Logo, a entidade ABC tem controlo directo sobre a entidade BCD.

② Controlo indirecto - quando a parte está indirectamente na posse de mais de metade do capital com direito de voto de uma outra parte. O controlo indirecto refere-se à situação onde uma parte detém mais de metade do capital com direito de voto da subsidiária de uma sua subsidiária. Por exemplo, a entidade ABC detém 60% do capital com direito de voto da entidade BCD e esta, por sua vez, detém 60% do capital com direito de voto da entidade CDE. Logo, a entidade ABC tem controlo sobre a entidade CDE.

③ Quando uma parte tem controlo directo e indirecto sobre mais de metade do capital com direito de voto de outra parte. Tal sucede quando, apesar de uma parte deter menos de metade dos direitos de voto de outra entidade, após combinar o seu capital com direito de voto o de uma sua subsidiária, passa a deter mais de metade do capital com direito de voto. Por exemplo, a entidade ABC detém 40 % do capital com direito de voto da entidade CDE, e 60% do capital da entidade BCD, enquanto a entidade BCD detém 15% do capital com direito de voto da entidade CDE. A entidade ABC teria controlo sobre a entidade CDE adicionando o seu capital com direito de voto directo e indirecto.

(2) Por outras formas:

① Controlando as políticas financeiras e operacionais através de acordos ou pactos sociais;

② Tendo o direito de nomear ou exonerar a maioria dos membros do conselho de administração ou órgão equivalente;

③ Tendo mais de metade dos direitos de voto nas reuniões do conselho de administração ou órgão equivalente.

【E.g.1】Condições de relacionamentos de partes relacionadas de controlo:

1. O Sr. Lee detém 80% do capital com direito de voto da empresa ABC.
2. A empresa ABC detém 45% do capital com direito de voto da empresa BCD, mas 5 dos 9 membros do conselho de administração da empresa BCD são nomeados pela empresa A.

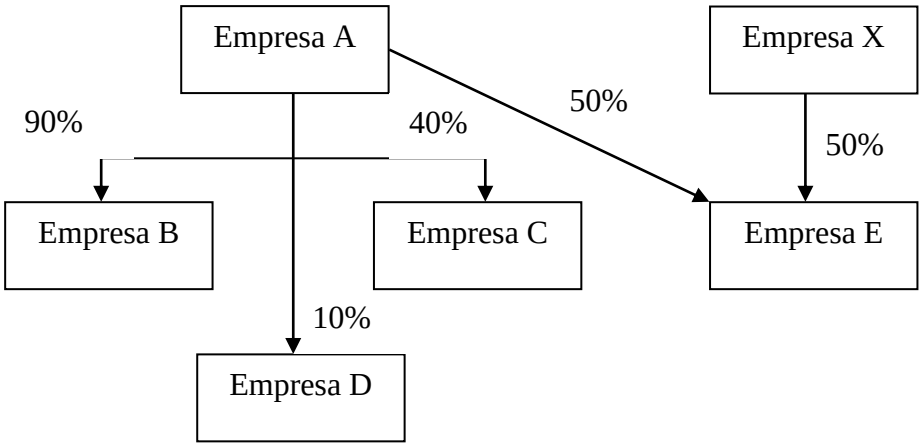
5. Influência significativa é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não é o controlo sobre essas políticas. Diz-se que uma entidade tem influência significativa quando detém entre 20 e 50% do capital com direito de voto de outra entidade. Uma entidade demonstra ter influência significativa nas seguintes situações:
   (1) Representação no conselho de administração ou órgão equivalente da entidade investida;
   (2) Participação no processo de construção de políticas, incluindo participação nas decisões sobre dividendos ou outras distribuições;
   (3) Substituição do pessoal de gestão;
   (4) Fornecimento de informação técnica essencial.

> 【E.g.2】A empresa ABC detém 35% do capital com direito de voto da empresa BCD. Os restantes 65% do capital com direito de voto são detidos por outros investidores, mas nenhum deles detém mais de 10%. Logo, as empresas ABC e BCD são partes relacionadas, uma vez que a empresa ABC tem influência significativa sobre as decisões financeiras e operacionais da empresa BCD, mais do que os restantes investidores.

6. Um empreendimento conjunto é um acordo contratual em que entre duas ou mais partes assumem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto. Quando duas ou mais partes ou pessoas têm controlo conjunto sobre uma entidade, diz-se que são empreendedores conjuntos da entidade. A característica principal de um empreendimento conjunto é a de que nenhuma das partes investidoras pode tomar decisões individuais no que diz respeito às políticas financeiras e operacionais da entidade em que investiram, e de que tais decisões têm de ser tomadas em conjunto por ambas as partes. Empreendimentos conjuntos também são caracterizados por: (1) dois ou mais empreendedores conjuntos estarem unidos por um acordo contratual; (2) o acordo contratual estabelecer um controlo conjunto. O controlo conjunto é o alicerce dos empreendimentos conjuntos e quando duas ou mais partes têm controlo conjunto sobre uma entidade, diz-se que tal entidade é um empreendimento conjunto.

7. Uma associada é uma entidade sobre a qual um investidor tem influência significativa e que não é nem subsidiária, nem parte interessada no empreendimento conjunto. Uma entidade ou pessoa normalmente é vista como tendo influência significativa sobre a entidade em que investiu quando detém entre 20 e 50% do capital com direito de voto, quer directa ou indirectamente, isto é, diz-se que a empresa em que investiu é uma associada do investidor.

【E.g.3】Determinar quais destes empresas são partes relacionadas da empresa ABC



Análise:
A empresa BCD é uma parte relacionada da empresa ABC, porque esta última tem controlo sobre aquela.
A empresa CDE é uma parte relacionada da empresa ABC, porque esta última pode provavelmente ter influência significativa sobre aquela.
A empresa EFG é uma parte relacionada da empresa ABC, porque esta última é um empreendedor conjunto da empresa EFG.
Ambas as empresas DEF e XYZ não são partes relacionadas da empresa ABC, porque a empresa ABC não tem influência significativa sobre a empresa DEF, e as empresas XYZ e ABC são somente empreendedores de investimentos conjuntos e não partes relacionadas.

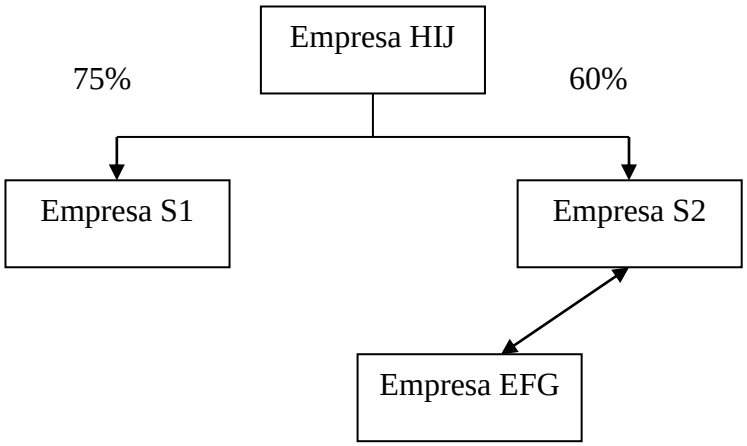
8. Pessoal chave de gerência são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, tais como administradores, directores, administradores financeiros e pessoal responsável pela execução das políticas, os quais têm papéis decisivos nas políticas financeiras e operacionais da entidade.

9. Membros íntimos da família de um indivíduo são aqueles membros da família que se espera influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:
   (1) O parceiro doméstico e filhos do indivíduo;
   (2) Filhos do parceiro doméstico do indivíduo; e
   (3) Dependentes do indivíduo ou do seu parceiro doméstico.

10. Um empreendimento constitui um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade ou de qualquer entidade que é parte relacionada da entidade. Em condições normais, tanto a entidade, como o empregado fazem uma contribuição

conjunta para estes planos de benefícios. A entidade considera tais contribuições como gastos, e a quantia obtida pelo empregado como benefício é determinada pelos termos do respectivo plano.

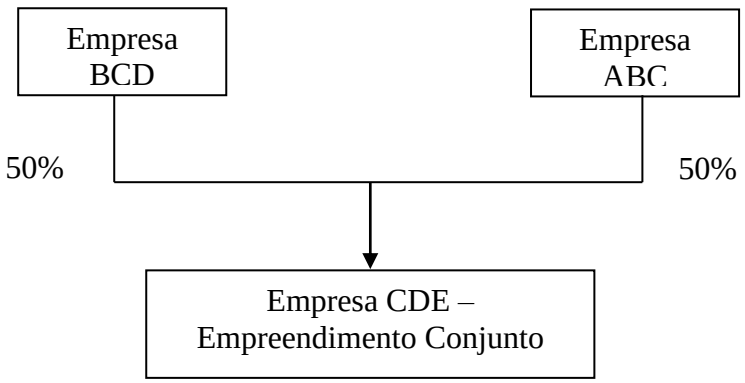
【E.g.4】A empresa HIJ tem duas empresas subsidiárias, a empresa S1 e S2 respectivamente. A empresa EFG gere os fundos de pensões e providência dos empregados da empresa S2. Determine quais das seguintes são partes relacionadas da empresa EFG.



A empresa EFG é uma parte relacionada da empresa S2, uma vez que gere o plano de benefícios dos empregados da empresa S2.
A empresa EFG é tambem uma parte relacionada da empresa HIJ, uma vez que a empresa S2 é uma subsidiária da empresa HIJ.
A empresa EFG também é uma parte relacionada da empresa S1, uma vez que tanto a empresa S1 como a empresa S2 são subsidiárias semelhantes.

11. No contexto desta norma, não são necessariamente partes relacionadas as seguintes:
    (1) Duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gerência em comum;
    (2) Dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto;
    (3) Simplesmente em virtude das suas relações normais com uma entidade:
        [1] Entidades que proporcionam financiamentos;
        [2] Sindicatos;
        [3] Serviços públicos; e
        [4] Departamentos e agências governamentais.
        Embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões.
    (4) Um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

【E.g.5】Determine quais das seguintes são partes relacionadas:



As empresas ABC e CDE; as empresas BCD e CDE são partes relacionadas, mas as empresas ABC e BCD não são partes relacionadas.

12. Uma entidade deve identificar se existem relações de partes relacionadas, e se aconteceram transacções entre aquelas partes relacionadas na preparação das respectivas demonstrações financeiras. Considerando cada relacionamento de parte relacionada possível, atenção deve ser dada para a substância daquele relacionamento e não meramente para a sua forma legal. Por exemplo, o conselho de administração tanto da empresa ABC, como da empresa BCD é constituído por 8 e 9 membros, respectivamente, com sete membros em comum. Uma vez que a maioria do pessoal de gerência é comum, as empresas ABC e BCD são consideradas como partes relacionadas, quer a empresa ABC detenha ou não capital com direito de voto na empresa BCD.

Divulgação

13. Os relacionamentos entre a empresa-mãe e as subsidiárias devem ser divulgados, independentemente de ter havido ou não transacções entre essas partes relacionadas. Uma entidade deve divulgar o nome da entidade empresa-mãe. Ou seja, uma relação de partes relacionadas deve ser divulgada quando há uma relação de controlo entre as entidades, independentemente de terem existido transacções entre elas. No entanto, o nome da parte que detém o controlo em última instância não precisa de ser divulgado.

【Exemplo 6】A empresa ABC detém 100% do controlo sobre a empresa BCD, e a empresa BCD detém, por sua vez, 75% do capital com direito de voto da empresa CDE. Logo, a empresa CDE deve divulgar, nas suas demonstrações financeiras, o facto de a empresa BCD ser a empresa-mãe, mas não precisa de divulgar o seu relacionamento com a empresa ABC.

A empresa CDE deve divulgar o seguinte nas notas às demonstrações financeiras:

A empresa está registada como uma empresa de responsabilidade limitada em Macau, desde 4 de Outubro de 1995. A empresa BCD detém 75 % do capital próprio da empresa.

14. Uma entidade deve divulgar a remuneração total do pessoal chave da gerência e de cada uma das seguintes categorias: remunerações, salários, pensões, contribuições para fundos de providência, subsídios, compensações para férias, direito a dividendos ou títulos obrigacionistas, partilha de lucros e bónus, e benefícios não monetários.

15. Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. As divulgações devem incluir, no mínimo:
    (1) A quantia das transacções;
    (2) A quantia dos saldos pendentes, e:
        [1] Os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros, e a natureza da retribuição a ser proporcionada aquando da liquidação; e
        [2] Pormenores de quaisquer garantias dadas ou recebidas;
    (3) Provisões para dívidas duvidosas relacionadas com as quantias dos saldos pendentes; e
    (4) Os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou duvidosas devidas por partes relacionadas.

    A substância do relacionamento de partes relacionadas refere-se ao relacionamento entre a parte relacionada e a própria entidade. Por outras palavras, a parte relacionada como subsidiária da entidade; empreendimento conjunto ou associada. Com excepção da informação fornecida acima, uma entidade deve também divulgar outras informações, tais como se transacções com partes relacionadas diferem das suas transacções normais ou de transacções com uma terceira parte, de modo a obter maior transparência nas suas demonstrações financeiras e para que elas constituam informação útil para os utentes dessas demonstrações financeiras.

16. Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:
    (1) Compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
    (2) Compras ou vendas de propriedades e outros activos:
    (3) Prestação ou recepção de serviços;
    (4) Locações:
    (5) Transferências de pesquisa e desenvolvimento;
    (6) Transferências segundo acordos de licenças;

(7) Transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
(8) Fornecimento de garantias ou colaterais; e
(9) Liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.

17. Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade. As divulgações de partes relacionadas devem seguir o princípio da materialidade, e devem ser tratados de acordo com a especificidade de cada situação. Por exemplo, se algumas transacções de partes relacionadas não tiverem efeitos materiais na posição financeira e desempenho operacional da entidade, elas não precisam de ser divulgadas. Por outro lado, transacções que são relativamente significativas relativamente à posição financeira e desempenho operacional da entidade, mas que não são de grande dimensão, podem ser unidas e divulgadas como um item, desde que elas não influenciem a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos seus utentes. No entanto, se tais transacções tiverem efeitos materiais na posição financeira e desempenho operacional da entidade, as informações correspondentes devem ser divulgadas.

Apêndice: Exemplo de Relacionamento de Parte Relacionada

【E.g.7】A ABC Ltd é um grande fabricante de alimentos. O Sr. Chan é o Administrador Executivo da ABC Ltd e detém 90% das acções da empresa. O Sr. Lee, um amigo do Sr. Chan, detém 10% da empresa. A sua esposa detém 50% das acções da XYZ Ltd, uma empresa pertencente a empreendimento conjunto, e o restante é detido pela KK Ltd. A XYZ Ltd é um grande fornecedor da ABC Ltd. Determine qual das seguintes descrições está correcta:

1. O Sr. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd.
2. O Sr. Lee é uma parte relacionada da ABC Ltd.
3. A XYZ Ltd é uma parte relacionada da ABC Ltd.
4. A Sra. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd.
5. A KK Ltd é uma parte relacionada da ABC Ltd.

Análise:

1. O Sr. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que ele é a pessoa chave da gerência, assim como tem o controlo da empresa.
2. O Sr. Lee não é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que ele não tem influência significativa sobre a empresa.
3. A XYZ Ltd não é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que não tem controlo, nem influência significativa sobre a empresa.
4. A Sra. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que ela é um membro íntimo da família da pessoa chave da gerência da empresa.
5. A KK Ltd não é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que não tem influência significativa sobre a definição das políticas da empresa.

【E.g.8】O Sr. Chan Tai Man é o administrador executivo da ABC Ltd. Ele recebeu $200.000 em salários e $500.000 de bónus em 2006. A seguinte divulgação deve ser feita nas notas explicativas das demonstrações financeiras:

O Sr. Chan Tai Man é o administrador executivo da empresa; a sua remuneração para o corrente ano é de $700.000 (2005: $500.000).

Tratamento para a Adopção, pela Primeira Vez, das Normas Sucintas de Relato Financeiro

Introdução

1. Antes da adopção, pela primeira vez, das Normas Sucintas de Relato Financeiro (abreviadamente denominadas por NSRF) em 2007, uma entidade deve contabilizar as suas transacções e preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com outras normas contabilísticas. Os requisitos de tratamento das transacções estabelecidos na anterior legislação podem ser distintos dos definidos nas Normas Sucintas de Relato Financeiro.

2. Uma entidade pode ter incluído, no balanço de abertura, itens de activo e passivo que não cumprem com as definições ou critérios de reconhecimento das NSRF, durante a adopção, pela primeira vez, destas últimas normas. Do mesmo modo, itens de activo e passivo que cumpram com as definições e critérios de reconhecimento das NSRF podem não te sido incluídos balanço de abertura. Para além disso, a mensuração dos activos e passivos de abertura, assim como a classificação de activos, passivos e do capital próprio podem não cumprir com as NSRF.

3. Se os itens que não cumprem com as NSRF não são ajustados, as demonstrações financeiras serão afectadas em termos de correcção e adequação no primeiro ano de adopção das NSRF ou (e) em anos posteriores.

4. Erros contabilísticos podem existir em períodos anteriores ao da elaboração, pela primeira vez, das demonstrações financeiras de acordo com as NSRF, devido a negligência, omissão, utilização indevida de princípios contabilísticos, erros de cálculo, e outras razões imputáveis à entidade. Se tais erros não forem rectificados, as demonstrações financeiras serão também afectadas na sua correcção e adequação, no primeiro ano de adopção das NSRF ou (e) em anos posteriores.

5. A finalidade do presente guia é providenciar métodos de tratamento dos itens que não cumpram com as NSRF e de erros de períodos anteriores de uma entidade, nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, de modo a que aquelas demonstrações possam cumprir com as NSRF nos anos subsequentes. Além disso, esta guia providencia também tratamentos para a apresentação de informação comparativa duma entidade nas suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas em conformidade com as NSRF.

Considerações de Políticas Contabilísticas

6. Uma entidade deve reconsiderar as suas políticas contabilísticas originais, nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, por forma a que aquelas políticas se conformem com as NSRF. As NSRF devem ser aplicadas a itens significativos do balanço e da demonstração de resultados da entidade.

7. A menos que sejam especificamente fornecidas, aplicações retrospectivas não precisam de ser aplicadas a alterações nas políticas contabilísticas originadas por disparidades entre as políticas contabilísticas originais e as políticas necessárias nos termos das NSRF. Novas políticas contabilísticas devem ser aplicadas no corrente ano e em anos posteriores.

Balanço de Abertura nas Primeiras Demonstrações Financeiras Elaboradas Segundo as NSRF

Princípios Gerais

8. O objectivo da criação das NSRF é o de permitir que as entidades estejam progressivamente mais próximas das normas internacionais aquando da elaboração das suas demonstrações financeiras, aumentando, dessa forma, o nível de fidelidade e utilidade das suas demonstrações financeiras. O equilíbrio entre os custos e os benefícios resultantes da adopção destas normas é tido em linha de conta no articulado das NSRF.

9. No sentido de reflectir a continuidade do desempenho operacional de uma entidade e a sua posição financeira nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, há ajustamentos retrospectivas que podem ser necessários efectuar a alterações nas políticas contabilísticas, assim como há informações comparativas que necessitam de ser novamente relatadas. Contudo, tais ajustamentos retrospectivos e o relatar de novo de determinadas informações comparativas poderão ser difíceis ou envolver custos que excedem os benefícios esperados com a adopção, pela primeira vez, das NSRF.

Alterações de Políticas Contabilísticas

10. Deste modo, a menos que especificamente fornecidas, uma entidade não precisa de aplicar aplicações retrospectivas às alterações de políticas contabilísticas, na sua primeira adopção das NSRF. Para além disso, não se torna necessário relatar de novo informações comparativas relativamente a ajustamentos retrospectivos. Quaisquer efeitos resultantes de ajustamentos devem ser ajustados nos resultados acumulados de

abertura, nas primeiras demonstrações financeiras da entidade elaboradas de acordo com as NSRF.

Correcção de Erros de Períodos Anteriores

11. Uma entidade deve reconsiderar os itens de abertura do seu primeiro balanço elaborado segundo as NSRF, de modo a poder detectar a existência de possíveis itens errados no seu balanço de abertura resultante de erros anteriores.

12. Se os itens que erradamente constam do balanço de abertura, resultantes de erros anteriores, forem materiais, a entidade deve proceder à rectificação de tais itens no balanço de abertura. A rectificação daqueles erros não requer que se proceda a um novo relato de informação comparativa. O efeito acumulado de tais erros deve ser ajustado no resultado acumulado de abertura, nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

Ajustamentos de Abertura

13. No sentido de rectificar os efeitos de alterações de políticas contabilísticas e de erros de períodos anteriores, uma entidade deve ajustar os seguintes itens que sejam materiais nas suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF:
    (1) Desreconhecer quaisquer activos e passivos já reconhecidos, cujo reconhecimento não cumpra com as NSRF;
    (2) Reconhecer quaisquer activos ou passivos ainda não reconhecidos, e cujo reconhecimento seja exigido pelas NSRF;
    (3) Reavaliar quaisquer activos ou passivos cuja mensuração prévia não cumpra com as NSRF;
    (4) Reclassificar quaisquer activos, passivos e capital próprio cujas classificações não cumpram com as NSRF.

14. Os parágrafos 18 a 47 do presente guia fornecem orientações gerais para o ajustamento dos itens acima descritos. Para itens que sejam materiais, a entidade pode adoptar métodos similares no seu ajustamento. Itens que não sejam materiais não necessitam de ser ajustados.

15. Na determinação se um item é material ou não, e se se deve ou não proceder a ajustamentos no balanço de abertura, uma entidade deve considerar a dimensão do ajustamento, o rácio de cada item ajustado relativamente ao seu activo concreto e ao total dos activos, respectivamente, e não apenas a soma de cada item ajustado. Para a rectificação de erros contabilísticos anteriores, a entidade deve considerar a natureza de cada erro.

16. No ajustamento do balanço de abertura das primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, elaboradas segundo as NSRF, as diferenças daí resultantes devem ser ajustadas no saldo de abertura dos resultados acumulados.

17. Deve ser apresentada uma lista detalhada nas notas explicativas das primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, preparadas de acordo com as NSRF, de modo a reflectirem as consequências do ajustamento no saldo de abertura do resultado acumulado. As alterações de políticas contabilísticas e as rectificações de erros contabilísticos anteriores devem ser apresentados separadamente.

Activos Fixos Tangíveis e Activos Intangíveis

Desreconhecimento de Itens em Desconformidade

18. Uma entidade deve considerar se os itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis, constantes do balanço de abertura, cumprem com as definições e critérios de reconhecimento estabelecidos nas NSRF. Relativamente aos itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis já reconhecidos que não cumpram com as NSRF, os mesmos devem ser desreconhecidos.

19. Do desreconhecimento de itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis em desconformidade resultam geralmente perdas. Tais perdas devem ser debitadas da conta de resultados acumulados. Por exemplo:

Débito:	Depreciação acumulada (custos iniciais)	$200.000	
Débito:	Resultados acumulados	$300.000	
Crédito:	Custos iniciais		$500.000

20. Uma entidade deve considerar outros itens relacionados no desreconhecimento de itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis. Por exemplo, um sócio pode ter comprado um veículo para seu uso pessoal usando bens pessoais em períodos anteriores, mas o veículo foi contabilizado como um activo da companhia no ano em que foi adquirido, e creditado na conta do sócio. Assim, quando este item não conforme de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis é desreconhecido, um item de passivo na conta do sócio deve também ser desreconhecido simultaneamente. Por exemplo:

Débito:	Depreciação acumulada (activo fixo tangível – veículo)	$200.000	
Débito:	Resultados acumulados	$300.000	
Crédito:	Activo Fixo Tangível – veículo		$500.000
Débito:	Conta corrente do sócio	$500.000	
Crédito:	Resultados acumulados		$500.000

Novo Reconhecimento de Itens em Conformidade

21. Se um item de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que satisfaz as condições de reconhecimento como um activo segundo as NSRF foi registado como uma despesa em períodos anteriores, e continua em uso quando a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF, a entidade deve voltar a reconhecê-lo como um item de activo fixo tangível.

22. Os itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis novamente reconhecidos podem ser mensurados por uma das seguintes formas:
    (1) Se o custo pôde ser fiavelmente mensurado quando o activo foi adquirido, a quantia escriturada de abertura do activo deve ser o seu custo de aquisição menos a depreciação ou amortização acumulada;
    (2) Se o custo não pôde ser fiavelmente determinado quando o activo foi adquirido, a quantia escriturada de abertura do activo deve ser mensurada pelo seu justo valor (por exemplo: os proventos resultantes da alienação de tal item no período de abertura, ou o custo da substituição de tal activo).

23. Se o item de activo fixo tangível ou de activo intangível reconhecido de novo é mensurado usando o método (1) acima exposto, a entidade deve debitar o custo de compra do activo na conta do activo, e a depreciação acumulada ou amortização acumulada deve ser creditada à correspondente conta de depreciação ou amortização acumulada. As despesas de depreciação ou amortização devem adoptar o princípio contabilístico do equilíbrio utilizado no período, calculado a partir do período em que o activo foi posto a uso e até ao fim do período precedente. Por exemplo, em 2005, uma entidade comprou o equipamento A por $500.000, tendo a quantia despendida sido registada como despesa. A entidade adoptou as NSRF em 1 de Janeiro de 2007, e o equipamento A continua a ser utilizado na actividade de manufacturação da entidade. Espera-se utilizar o equipamento A por mais três anos, período findo o qual o seu valor residual será zero. A entidade adopta o método de depreciação de quotas constantes para depreciação de activos similares. Em 1 de Janeiro de 2007, a entidade deve efectuar os seguintes ajustamentos:

Débito:	Activo fixo tangível – equipamento	$500.000	
Crédito:	Depreciação acumulada – equipamento		$200.000
Crédito:	Resultados acumulados		$300.000

24. Se o item de activo fixo tangível ou de activo intangível reconhecido de novo é mensurado usando o método (2) descrito no parágrafo 18, a entidade deve debitar o justo valor do activo na respectiva conta, e creditar a conta de resultados acumulados.

25. Uma entidade deve considerar outros itens relacionados quando procede ao reconhecimento de novo de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis em conformidade ainda não reconhecidos. Por exemplo, um sócio pode ter usado

propriedades suas para comprar equipamentos para uso da entidade, em períodos anteriores, mas tais equipamentos não foram registados como activos da entidade no ano em que foram comprados. Deste modo, quando tais itens de activos fixos tangíveis são reconhecidos novamente, um passivo deve também ser reconhecido simultaneamente na conta corrente do sócio. Por exemplo:

Débito:	Activo fixo tangível – equipamento	$500.000	
	Crédito: Conta corrente do sócio		$500.000

Débito:	Resultados acumulados	$200.000	
	Crédito: Depreciação acumulada – equipamento		$200.000

Nova Mensuração da Quantia Escriturada de Abertura

26. Se, no passado, a entidade não estimou despesas de depreciação ou amortização a para depreciação ou amortização de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que tenham já sido reconhecidos, a mesma deve recalcular as despesas de depreciação ou amortização para todos os períodos anteriores, utilizando pata o efeito a política contabilística determinada após a adopção, pela primeira vez, das NSRF. O saldo da depreciação ou amortização acumulada deve ser creditado à correspondente conta de depreciação ou amortização acumulada, e debitada à conta de resultados acumulados.

27. Para além das condições descritas no parágrafo acima, uma entidade não deve mensurar de novo a quantia escriturada de abertura de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que tenha já sido reconhecida, a menos que a entidade tenha inadvertidamente registado custos materiais não suportados por ela própria como custo do activo, o que resultou em tal erro de mensuração.

28. Se o custo de itens de activos fixos tangíveis (incluindo construções em curso) inclui despesas de depreciação e amortização de períodos anteriores de itens que não devam reconhecidos de acordo com as NSRF, a entidade não precisa de ajustar a quantia escriturada de tais itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis.

Reclassificação

29. Uma entidade deve considerar se a classificação de itens activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis no seu balanço de abertura cumpre com as NSRF. Classificações que não se encontrem em conformidade devem ser reclassificadas. Para itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que sejam reclassificados, não devem ser efectuados ajustamentos ao saldo de depreciação ou amortização acumulada.

30. Se itens de itens activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis diferem em dois ou mais aspectos, em termos da sua natureza, condição, vida útil, restrições legais, ou influxo de benefícios económicos, relativamente aos quais se podem distinguir os

maiores componentes, os mesmos devem ser separados e classificados enquanto itens individuais. Durante o processo de individualização, qualquer depreciação ou amortização acumulada deve ser alocada de acordo com o custo dos activos.

Considerações Relativas à Vida Útil, Valor Residual, e Métodos de Depreciação

31. Na adopção, pela primeira vez, das NSRF, a entidade deve reconsiderar a estimativa da vida útil e valor residual, assim como os métodos de depreciação de cada item significativo de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis. Alterações na estimativa da vida útil e valor residual, assim como no método de depreciação são alterações de estimativas contabilísticas, pelo que nenhuns ajustamentos retrospectivos são necessários.

Divulgação

32. Uma entidade deve divulgar, nas notas explicativas das primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, qualquer ajustamento material para itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis no seu balanço de abertura, incluindo ainda o seguinte:
    (1) Itens desreconhecidos; custos originais do activo, depreciação ou amortização acumulada, e razões do seu desreconhecimento;
    (2) Itens reconhecidos de novo, valor reconhecido de novo e sua base de mensuração, e razões para o novo reconhecimento;
    (3) Itens mensurados de novo, quantias escrituradas originais, quantia escriturada mensurada de novo, e razões para a nova mensuração;
    (4) Itens reclassificados, classificações e saldos anteriores e posteriores à reclassificação, e razões da reclassificação.

Locações

33. Na adopção, pela primeira vez, das NSRF, o locatário deve considerar se a classificação enquanto locação cumpre ou não com os requisitos definidos nas NSRF. Se a locação satisfaz as condições para classificação enquanto locação financeira nos termos das NSRF, a entidade deve reconhecer a locação como um activo e passivo no balanço de abertura, no ano da adopção, pela primeira vez, das NSRF.

34. Relativamente à locação financeira, o valor reconhecido como activo ou passivo deve ser mensurado pelo mais baixo do seu justo valor no início do ano em que a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF ou pelo valor actual dos pagamentos mínimos da locação a partir do dia de hoje até ao seu fim.

35. Uma entidade deve divulgar, nas notas explicativas das suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, qualquer informação respeitante ao

reconhecimento de novo da locação financeira como activo ou passivo, em cumprimento do parágrafo acima, no seu balanço de abertura, incluindo a descrição, métodos de determinação do justo valor ou da estimativa do valor presente dos pagamentos mínimos da locação financeira.

Inventários e Dívidas a Receber

36. Se a entidade não reconheceu qualquer provisão para perdas ou dívidas incobráveis para os seus inventários ou dívidas a receber no ano anterior, não deve ajustar o saldo do inventário e dos dívidas a receber no saldo de abertura das suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

Rendimento Recebidos em Adiantado

37. Se os rendimentos adiantados reconhecidos no balanço de abertura de primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, elaboradas segundo as NSRF satisfazem as condições de reconhecimento segundo aquelas normas nos períodos subsequentes, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada de abertura dos rendimentos adiantados no balanço de abertura das suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

Contratos de Construção

38. Na adopção, pela primeira vez, das NSRF, por parte de uma entidade, os custos de contratos de construção em curso devem ser reconhecidos como activos, e reflectidos no balanço de abertura do construtor. Se o construtor não reconheceu os custos de contrato de construção em curso como activos nos anos anteriores, devem ser efectuados ajustamentos no balanço de abertura das primeiras demonstrações financeiras da entidade elaboradas de acordo com as NSRF.

39. Uma entidade não deve mensurar de novo a quantia escriturada de custos já reconhecidos de contratos em curso (construção em curso), a menos que tal erro de mensuração seja o resultado do registo inadvertido de custos não suportados pela entidade enquanto custos do activo.

40. Se a entidade reconheceu previamente o rendimento de contratos de construção com base nas fases de acabamento, relativamente a estes contratos ainda não concluídos que existam à data em que a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF, não devem ser efectuados ajustamentos ao rédito de contratos já reconhecido e aos gastos ou perdas, mesmo que o método de reconhecimento utilizado não cumpra com as NSRF, a menos que o rédito ou gastos reconhecidos previamente sejam erros materiais de períodos anteriores.

41. Tendo adoptado as NSRF, uma entidade deve reconhecer o rédito e os gastos de contratos utilizando o método da percentagem de acabamento relativamente aos contratos de construção que possam ser fiavelmente mensurados em cumprimento com as NSRF. Se os contratos de construção não foram previamente reconhecidos com base nas fases de acabamento, a entidade deve reconhecer um valor em proporção ao acabamento acumulado no final do ano da adopção, pela primeira vez, das NSRF, como rédito do primeiro ano.

Subsídios de Governo

42. Se a entidade reconheceu, antes da adopção, pela primeira vez, das NSRF, subsídios do governo, recebidos directamente como rendimento do ano em que foram recebidos, ou se os creditou directamente ao capital próprio, não necessita ajustar o seu balanço de abertura aquando da adopção, pela primeira vez, das NSRF.

43. Relativamente a subsídios do governo ainda não recebidos mas que satisfazem as condições para reconhecimento antes mesmo de a entidade adoptar, pela primeira vez, as NSRF, ajustamentos necessitam de ser efectuados no balanço de abertura das primeiras demonstrações financeiras da entidade elaboradas segundo as NSRF, se tais subsídios não tiverem sido previamente reconhecidos como rendimento ou dívidas a receber.

Custos de Empréstimos Obtidos

44. Relativamente aos custos de empréstimos obtidos que tenham previamente sido capitalizados como custos do activo, mesmo que o tratamento de capitalização não cumpra com as NSRF, a entidade não necessita de ajustar a quantia escriturada de abertura do activo.

45. Relativamente às construções em curso no momento em que a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF, se a entidade decidir capitalizar os referidos custos de empréstimos obtidos, não deve capitalizar de novo os custos de empréstimos obtidos que tenham previamente sido registados como custos do activo.

Provisões

46. Quando uma entidade adopte pela primeira vez as NSRF, caso tenha assumido uma obrigação presente como resultado de acontecimentos passados, que satisfaça as condições para o reconhecimento de uma provisão, a entidade deve reconhecê-lo como um passivo no balanço de abertura.

Impostos sobre o Rendimento

47. Se a entidade não reconheceu quaisquer gastos de impostos sobre o rendimento, com base em estimativas do imposto a pagar, como gastos correntes ou passivo no período anterior à adopção, pela primeira vez, das NSRF, a mesma deve ajustar o seu balanço de abertura, reconhecendo o imposto a pagar como um passivo e ajustando o saldo de abertura dos resultados acumulados.

Informação Comparativa das Primeiras Demonstrações Financeiras Elaboradas Segundo as NSRF

48. Uma entidade não precisa de apresentar qualquer informação comparativa nas suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.