

第 52 期

第一組

澳門特別行政區公報
由第一組及第二組組成

二零零五年十二月三十日，星期五



Número 52

I

SÉRIE

do *Boletim Oficial* da Região Administrativa
Especial de Macau, constituído pelas séries I e II
Sexta-feira, 30 de Dezembro de 2005

澳門特別行政區公報 BOLETIM OFICIAL DA REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

第三副刊 3.º SUPLEMENTO

目 錄

澳門特別行政區

第 25/2005 號行政法規：

核准《會計準則》。..... 1550

SUMÁRIO

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

Regulamento Administrativo n.º 25/2005:

Aprova as Normas de Contabilidade. 1550

澳門特別行政區

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL
DE MACAU澳門特別行政區
第25/2005號行政法規REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL
DE MACAU

Regulamento Administrativo n.º 25/2005

會計準則

Normas de Contabilidade

行政長官根據《澳門特別行政區基本法》第五十條(五)項，經徵詢行政會的意見，制定本行政法規。

O Chefe do Executivo, depois de ouvido o Conselho Executivo, decreta, nos termos da alínea 5) do artigo 50.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau, para valer como regulamento administrativo, o seguinte:

第一條
標的

Artigo 1.º

Objecto

一、核准《會計準則》，該準則包括《一般財務報告準則》、《財務報告準則》及有關的會計報表。

1. São aprovadas as Normas de Contabilidade, as quais compreendem as Normas Sucintas de Relato Financeiro e as Normas de Relato Financeiro, assim como as suas peças contabilísticas.

二、《一般財務報告準則》載於作為本行政法規組成部分的附件一。

2. As Normas Sucintas de Relato Financeiro constituem o anexo I ao presente regulamento administrativo, do qual fazem parte integrante.

三、《財務報告準則》載於作為本行政法規組成部分的附件二。

3. As Normas de Relato Financeiro constituem o anexo II ao presente regulamento administrativo, do qual fazem parte integrante.

四、會計報表載於作為本行政法規組成部分的附件三。

4. As peças contabilísticas constituem o anexo III ao presente regulamento administrativo, do qual fazem parte integrante.

第二條
定義

Artigo 2.º

Definições

為適用本行政法規的規定，下列用語的含義為：

Para efeitos do disposto no presente regulamento administrativo, entende-se por:

(一)《一般財務報告準則》是指參照《國際財務報告準則》及配合澳門特別行政區特定需要而編製的對企業會計進行規範化的撮要文件；

1) «Normas Sucintas de Relato Financeiro», o instrumento de normalização contabilística das empresas elaborado a partir das Normas Internacionais de Relato Financeiro, das quais constitui uma versão sucinta e adaptada às necessidades específicas da Região Administrativa Especial de Macau, abreviadamente designada por RAEM;

(二)《財務報告準則》是指《國際財務報告準則》；

2) «Normas de Relato Financeiro», as Normas Internacionais de Relato Financeiro;

(三)《國際財務報告準則》是指由現時的國際會計準則理事會(IASB — International Accounting Standards Board)公佈的《國際財務報告準則》(IFRS — International Financial Reporting Standards)，以及由作為其前身的國際會計準則委員會(IASC — International Accounting Standards Committee)公佈的《國際會計準則》(IAS — International Accounting Standards)；

3) «Normas Internacionais de Relato Financeiro», os *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidos pelo actual *International Accounting Standards Board* (IASB), assim como os *International Accounting Standards* (IAS), emitidos pelo seu antecessor, *International Accounting Standards Committee* (IASC);

(四)《會計報表》是指資產負債表及損益表。

4) «Peças contabilísticas», o balanço e a demonstração de resultados.

第三條

目的

Artigo 3.º

Objectivos

核准作為會計規範化文件的《會計準則》的主要目的是：

A aprovação das Normas de Contabilidade, enquanto instrumento de normalização contabilística, tem por objectivos, nomeadamente:

(一)向投資者及經營者提供關於企業年度經營結果的真實、客觀且清晰易懂的財務資料；

1) Fornecer aos investidores e operadores informação financeira verídica, objectiva, clara e acessível sobre os resultados do exercício anual da empresa;

(二)在編製及呈報財務報表時採用與國際接軌的統一標準及程序；

2) Adoptar critérios e procedimentos, na preparação e apresentação das demonstrações financeiras, uniformes com os internacionalmente utilizados;

(三)完善第四條所指實體的會計制度及規範其運作。

3) Aperfeiçoar o regime contabilístico das entidades referidas no artigo 4.º e regular o seu funcionamento.

第四條

適用範圍

Artigo 4.º

Âmbito de aplicação

一、下列實體在編製及呈報財務報表時適用《財務報告準則》：

1. As Normas de Relato Financeiro aplicam-se à preparação e apresentação das demonstrações financeiras das seguintes entidades:

(一)獲澳門特別行政區特許的承批實體；

1) Entidades concessionárias da RAEM;

(二)保險機構；

2) Entidades seguradoras;

(三)受《金融體系法律制度》規範的機構；

3) Instituições sujeitas ao Regime Jurídico do Sistema Financeiro;

(四)離岸機構，即使從事十月十八日第58/99/M號法令規範的業務亦然；

4) Instituições *offshore*, ainda que no exercício da actividade regulada pelo Decreto-Lei n.º 58/99/M, de 18 de Outubro;

(五)股份有限公司；

5) Sociedades anónimas;

(六)股份兩合公司。

6) Sociedades em comandita por acções.

二、根據特別法須具備適當編製的會計的實體，在編製及呈報財務報表時，可在每一營業年度選用《財務報告準則》或《一般財務報告準則》，但在該營業年度須使用同一準則。

2. Na preparação e apresentação das respectivas demonstrações financeiras, as entidades que, por lei especial, se encontrem obrigadas a dispor de contabilidade devidamente organizada podem optar, em cada e para a totalidade de cada exercício económico, pela adopção das Normas de Relato Financeiro ou, alternativamente, pelas Normas Sucintas de Relato Financeiro.

第五條

公佈

Artigo 5.º

Publicação

一、本行政法規核准的《財務報告準則》須按國際會計準則理事會(IASB — International Accounting Standards Board)採用的《國際財務報告準則》正式文本予以公佈，但不影響第十條的適用。

1. As Normas de Relato Financeiro aprovadas pelo presente regulamento administrativo são publicadas de acordo com a versão oficial das Normas Internacionais de Relato Financeiro em uso pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sem prejuízo do disposto no artigo 10.º

二、國際會計準則委員會基金會（IASCF — International Accounting Standards Committee Foundation）擁有《國際財務報告準則》的所有著作權，不論是何種語言的譯本亦然；發佈、出版或複製該準則，均須預先取得該基金會的授權。

第六條

《會計準則》的修改

經濟財政司司長具職權以批示核准修改本行政法規所核准的《會計準則》。

第七條

適當編製的會計的稅務概念

為適用《所得補充稅章程》第四條第二款及《職業稅章程》第十一條第一款的規定，適當編製的會計是指根據本行政法規核准的《會計準則》的規定編製的會計。

第八條

公定會計設計

任何法律或規章對《公定會計設計》的準用，均轉為對本行政法規核准的《會計準則》的準用。

第九條

檢討

本行政法規核准的《會計準則》須自其強制適用之日起兩年內予以檢討。

第十條

解釋及說明

經濟財政司司長得以批示核准為執行本行政法規所需的解釋及說明。

第十一條

格式及表格

一、財政局應修改現有的格式及表格，以配合本行政法規的規定，並按需要設計新的格式及表格，尤其為適用有關所得補充稅的規定。

2. Os direitos de autor das Normas Internacionais de Relato Financeiro são propriedade da *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF), independentemente da língua para a qual se encontrem traduzidas, pelo que a respectiva distribuição, publicação ou reprodução carece de prévia autorização.

Artigo 6.º

Alterações às Normas de Contabilidade

Compete ao Secretário para a Economia e Finanças aprovar, por despacho, qualquer alteração às Normas de Contabilidade ora aprovadas.

Artigo 7.º

Conceito fiscal de contabilidade devidamente organizada

Para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos e no n.º 1 do artigo 11.º do Regulamento do Imposto Profissional, por contabilidade devidamente organizada entende-se a contabilidade organizada de acordo com o estabelecido nas Normas de Contabilidade ora aprovadas.

Artigo 8.º

Plano Oficial de Contabilidade

Todas as remissões efectuadas em qualquer lei ou regulamento para o Plano Oficial de Contabilidade passam a ser entendidas como efectuadas para as Normas de Contabilidade ora aprovadas.

Artigo 9.º

Revisão

As Normas de Contabilidade ora aprovadas devem ser revistas no prazo de dois anos a contar da data da sua aplicação obrigatória.

Artigo 10.º

Interpretações e esclarecimentos

O Secretário para a Economia e Finanças pode aprovar, por despacho, as interpretações e os esclarecimentos que se mostrem necessários para a execução do presente regulamento administrativo.

Artigo 11.º

Modelos e mapas

1. A Direcção dos Serviços de Finanças deve adaptar os modelos e mapas em uso ao disposto no presente regulamento administrativo e criar os que se revelem necessários, designadamente para efeitos do Imposto Complementar de Rendimentos.

二、經財政局局長建議，行政長官得以批示決定更新或更換格式及表格。

第十二條
職業道德守則

核數師暨會計師註冊委員會負責草擬須由行政法規核准的《會計師職業道德守則》。

第十三條
過渡規定

一、自二零零七年一月一日起強制適用第四條的規定，而在該日期前，有關實體可選用《會計準則》或《公定會計設計》。

二、上款所指實體如直至二零零六年十二月三十一日仍繼續選用《公定會計設計》，則不適用第七條及第八條的規定。

第十四條
廢止性規定

自二零零七年一月一日起廢止：

- (一) 七月九日第34/83/M號法令；
- (二) 三月五日第4/90/M號法令第十條。

第十五條
生效

本行政法規自公佈翌日起生效。

二零零五年十二月九日制定。

命令公佈。

行政長官 何厚鏵

2. A actualização ou substituição dos modelos e mapas é determinada por despacho do Chefe do Executivo, sob proposta do director dos Serviços de Finanças.

Artigo 12.º

Regulamento de Ética e Deontologia Profissional

Compete à Comissão de Registo dos Auditores e dos Contabilistas a elaboração do projecto de Regulamento de Ética e Deontologia Profissional dos Contabilistas, a ser aprovado por regulamento administrativo.

Artigo 13.º

Disposição transitória

1. O disposto no artigo 4.º é de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2007, podendo as respectivas entidades optar por aplicar, até àquela data, as Normas de Contabilidade ou o Plano Oficial de Contabilidade.

2. Caso as entidades referidas no número anterior optem por continuar a aplicar, até 31 de Dezembro de 2006, o Plano Oficial de Contabilidade, o disposto nos artigos 7.º e 8.º não lhes será aplicável.

Artigo 14.º

Norma revogatória

São revogados, a partir de 1 de Janeiro de 2007:

- 1) O Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho;
- 2) O artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 4/90/M, de 5 de Março.

Artigo 15.º

Entrada em vigor

O presente regulamento administrativo entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

Aprovado em 9 de Dezembro de 2005.

Publique-se.

O Chefe do Executivo, *Ho Hau Wah*.

附件一

《一般財務報告準則》

目 錄

財務報告框架

詞彙定義

- | | |
|--------|----------------|
| 第 1 條 | 財務報表的列報 |
| 第 2 條 | 會計政策、會計估計變更和差錯 |
| 第 3 條 | 不動產、廠場和設備 |
| 第 4 條 | 租賃 |
| 第 5 條 | 無形資產 |
| 第 6 條 | 存貨 |
| 第 7 條 | 政府補助和政府援助 |
| 第 8 條 | 準備、或有負債和或有資產 |
| 第 9 條 | 收入 |
| 第 10 條 | 建造合同 |
| 第 11 條 | 借款費用 |
| 第 12 條 | 所得稅 |
| 第 13 條 | 匯率變動的影響 |
| 第 14 條 | 資產負債表日後事項 |
| 第 15 條 | 關聯方披露 |

財務報告框架

1. 引言

目的

1.1 本框架確立主體編報財務報表所依據的概念、基礎和原則。

範圍

1.2 本框架包括：

- (1) 財務報表的目標；
- (2) 編製財務報表的基礎假設；
- (3) 決定財務報表信息有用性的質量特徵；
- (4) 構成財務報表的要素的定義、確認和計量。

1.3 本框架適用於所有採用《一般財務報告準則》編報財務報表的商業、工業和經營性主體。

2. 財務報表的目標

2.1 財務報表的目標，是提供有助於使用者經濟決策的關於主體財務狀況、經營業績和財務狀況變動的信息。

2.2 財務報表一般包括資產負債表和損益表，以及作為財務報表必要組成部分的附註和說明材料。資產負債表提供有關財務狀況的信息，而損益表則提供有關經營業績的信息。

2.3 財務報表至少應按年度編報。

2.4 編報財務報表乃管理層之責任。

3. 基礎假設

權責發生制

- 3.1 財務報表應根據權責發生制編製。按照權責發生制，應在交易和其他事項發生時（而不是在收到或支付現金或現金等價物時）確認其影響，而且要將它們記入與其相聯繫的期間的會計紀錄並在該期間的財務報表內予以報告。

持續經營

- 3.2 財務報表的編製，一般應根據主體是持續經營並且在可以預見的將來會繼續經營的假定進行。因此，假定主體既不打算也沒有必要實行清算或大大縮小經營規模。如果有這種打算或必要，財務報表就必須按照不同的基礎編製，在這種情況下，應說明所採用的基礎。

4. 財務報表的質量特徵

- 4.1 質量特徵是指使財務報表提供的信息對使用者有用的那些性質。財務報表內所提供的信息，應具備以下四項主要的質量特徵：

- (1) 可理解性；
- (2) 相關性；
- (3) 可靠性；
- (4) 可比性。

可理解性

- 4.2 財務報表內所提供的信息，應便於使用者理解。

相關性

- 4.3 財務報表內所提供的信息，必須與使用者的決策需要相關聯。當信息影響到使用者的經濟決策時，信息就具有相關性。信息的相關性受到其性質和重要性的影響。重要性取決於項目的大小或在出現省略或發生誤報的特定情況下，所導致差錯的大小。

可靠性

- 4.4 財務報表內所提供的信息，必須具有可靠性。當信息沒有重要差錯或偏向，並能如實反映其所擬反映或理當反映的情況而能供使用者作依據時，就具備了可靠性。信息必須根

據交易或其他事項的實質和經濟現實，而不是僅僅根據它們的法律形式進行核算和反映。財務報表內所提供的信息，必須在重要性和成本允許的範圍內做到完整，並符合審慎原則。審慎是指在有不確定因素的情況下作出所要求的估計時，在判斷中加入一定程度的謹慎，以便不虛計資產或收益，也不少計負債或費用。然而，審慎的運用並不允許諸如設立秘密儲備，過份地提取準備，故意壓低資產或收益或故意抬高負債或費用等。

可比性

- 4.5 為了使用者可以比較主體在不同時期的財務報表，以及比較不同主體之間的財務報表，主體在不同時期，以及不同主體之間，對同類交易或其他事項的計量和列報，必須採用一致的方法。

相關和可靠信息的制約因素

及時性

- 4.6 為了達到財務報表的目標，主體應在合理的時間內及時公佈財務報表。

效益和成本之間的平衡

- 4.7 信息所產生的效益，應超過提供信息的成本。

各質量特徵之間的平衡

- 4.8 為了達到質量特徵之間的適當平衡，以便滿足財務報表的目標，必須在各質量特徵之間權衡或取捨。

5. 財務報表的要素

- 5.1 財務報表的要素是指根據交易和其他事項的經濟特徵，對其財務影響在財務報表內列報的分類。與資產負債表內財務狀況的計量直接聯繫的要素是資產、負債和權益；與損益表內經營業績的計量直接聯繫的要素是收益和費用。它們的定義如下：

- (1) 資產：是指由於過去事項而由主體控制的、預期會導致未來經濟利益流入主體的資源。
- (2) 負債：是指主體由於過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。
- (3) 權益：是指主體資產扣除主體全部負債以後的剩餘利益。
- (4) 收益：是指會計期間內經濟利益的增加，其形式表現為因資產流入、資產增值或是負債減少而引起的權益增加，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加或對

資產和負債的重估價或重述而引起的權益增加。

- (5) 費用：是指會計期間內經濟利益的減少，其形式表現為因資產流出、資產消耗或是發生負債而引起的權益減少，但不包括與對權益參與者分配有關的權益減少。

- 5.2 評估某項目是否符合資產、負債或權益的定義時，應注意其內在實質和經濟現實，而僅僅是其法律形式。

6. 財務報表要素的確認

- 6.1 如果符合下列標準，就應確認一個符合要素定義的項目：

- (1) 與該項目有關的未來經濟利益將很可能流入或流出主體；以及
(2) 對該項目的成本或價值能夠可靠地加以計量。

- 6.2 評價一個項目是否符合這些標準和是否有資格在財務報表內得到確認，應考慮重要性原則。

- 6.3 財務報表要素之間的相互關係意味著，一個項目符合某個要素的定義和確認標準（例如符合資產的定義和確認標準），就會自動要求確認另一個要素（例如收益或負債）。

資產的確認

- 6.4 如果一項資產的未來經濟利益很可能流入主體，其成本和價值也能夠可靠地加以計量，就應在資產負債表內確認為資產。

- 6.5 如果支出已經發生，但是認為經濟利益不大可能在本會計期間以後流入主體，就不應在資產負債表內確認為資產。對於這種支出，應在損益表內確認為費用。

負債的確認

- 6.6 如果由於一項現時義務的履行，含有經濟利益的資源很可能流出主體，結算金額也能可靠地加以計量，就應在資產負債表內確認為負債。

收益的確認

- 6.7 如果未來經濟利益的增加與一項資產的增加或一項負債的減少相關，並且能夠可靠地加以計量，就應在損益表內確認收益。在確認收益的同時，也要確認資產的增加或負債的減少。

費用的確認

- 6.8 如果未來經濟利益的減少與一項資產的減少或一項負債的增加相關，並且能夠可靠地加以計量，就應在損益表內確認費用。在確認費用的同時，也要確認負債的增加或資產的減少。
- 6.9 在損益表內確認費用，應以所發生的費用與所取得的具體收益項目之間的直接聯繫為基礎。這一過程通常稱為收入與費用的配比，即同一交易或其他事項直接產生或結合產生的收入和費用，應同時確認或合在一起確認。不過，配比概念的應用，並不允許在資產負債表內確認不符合資產或負債定義的項目。
- 6.10 如果經濟利益可望在若干會計期間產生，並且只能大致和間接地確定費用與收益的聯繫，就應以有規則的合理分配程序為基礎，在損益表內確認費用。這些分配程序的目的，是在與這些項目相關的經濟利益被消耗或到期的會計期間確認費用。
- 6.11 如果一項支出不產生未來經濟利益，或者未來經濟利益不符合或不再符合資產負債表內確認資產的標準，就應立即在損益表內確認為費用。
- 6.12 如果發生了一項負債卻不確認一項資產，就應在損益表內確認一項費用。

7. 財務報表要素的計量

- 7.1 計量是指為了在資產負債表和損益表內確認和列報財務報表的要素而確定其金額的過程。這一過程涉及選擇具體的計量基礎。主體編製財務報表一般應以歷史成本為計量基礎。應用歷史成本時可結合其他計量基礎，例如現行成本、可變現價值（結算價值）和現值等。

詞彙定義

本準則使用的下列詞彙，其定義為：

不可撤銷租賃(Locação não cancelável)，指僅在以下任何一種情況下才可撤銷的租賃：

- (1) 發生某些很少會出現的或有事項；
- (2) 經出租人同意；
- (3) 承租人與原出租人就同樣或類似資產簽訂了新的租賃合同；或者
- (4) 承租人支付了一筆額外款項，以致於在租賃開始日，可以合理肯定租賃會繼續下去。

不切實可行(Impraticável)，當主體在付出所有合理的努力之後仍然不能採用某項要求，則該要求是不切實可行的。對於以下特定前期，對某項會計政策變更應用追溯調整法或進行追溯重述以更正一項差錯是不切實可行的：

- (1) 應用追溯調整法或追溯重述的影響不確定；
- (2) 應用追溯調整法或追溯重述要求假設管理層在該期間的意圖；或者
- (3) 應用追溯調整法或追溯重述要求對金額進行重大估計，並且不可能客觀地將與那些估計有關的下列信息和其他信息區分開：
 - [1] 提供關於上述金額確認、計量或披露日期存在事實的證據；以及
 - [2] 這些證據在上述前期的財務報表授權發佈時已經獲得。

不動產、廠場和設備(Activos fixos tangíveis)，指具有下列特徵的有形項目：

- (1) 用於生產、提供商品或勞務，出租或為了行政管理目的而持有的；以及
- (2) 預計使用壽命超過一個會計期間。

公允價值(Justo valor)，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

加權平均成本法(Custo médio ponderado)，指每個存貨項目的成本根據期初類似存貨的成本和本期購入或生產的類似存貨的成本的加權平均數來確定的方法。該平均數可以定期計算，也可以在每次收到新貨物時計算，視主體的具體情況而定。

功能貨幣(Moeda funcional)，指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。

可變現淨值(Valor realizável líquido)，指在正常經營過程中，以估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

外幣(Moeda estrangeira)，指主體功能貨幣以外的貨幣。

未來經濟利益(Benefícios económicos futuros)，指直接或間接地導致現金和現金等價物流入主體的潛力。這種潛力可以是生產性的，即是主體經營活動的一部分。它也可能採取可以轉化為現金或現金等價物的形式，或是採取能夠減少現金流出的形式。

未來適用法(Aplicação prospectiva)，對會計政策變更和確認會計估計變更的影響而言，分別指：

- (1) 將新的會計政策應用於政策變更日以後發生的交易、其他事項和事件；以及
- (2) 在受變更影響的當前和未來期間確認會計估計變更的影響。

先進先出法(FIFO-“First in First Out”, primeiro entrado, primeiro saído)，指假設先購入或生產的存貨項目先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的一種確定存貨成本的方法。

共同控制(Controlo conjunto)，指合同約定的對某項經濟活動所共有的控制。

列報貨幣(Moeda de apresentação)，指列報財務報表的貨幣。

存貨(Inventários 或 existências)，指下列資產之一：

- (1) 在正常經營過程中持有待售的；
- (2) 為出售而仍處在生產過程中的；
- (3) 在生產或提供勞務過程中將消耗的材料或物料。

成本(Custo)，指資產購置、生產或建造時，為取得該項資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值。

成本加成合同(Contrato de “cost plus”)，指承包商在合同認可的或以其他方式議定的成本基礎上，加上該成本的一定百分比或一筆定額費用來收取工程價款的建造合同。

收入(Rédito)，指主體在正常經營活動中形成的、導致本期內權益增加的經濟利益的總流入，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。

即期匯率(Taxa de câmbio à vista)，指立即交付的匯率。

折舊(Depreciação)，指在資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

使用（有用）壽命(Vida útil)，指下列兩種情況之一：

- (1) 主體使用資產的預期期限；或者
- (2) 主體預期從資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

固定造價合同(Contrato de preço fixado)，指承包商同意按固定的合同價或固定的單位產出價格計算的建造合同，在某些情況下，它還附有可按成本調整造價的條款。

或有負債(Passivo contingente)，指：

- (1) 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者
- (2) 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：
 - [1] 履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者
 - [2] 該義務的金額不能足夠可靠地計量。

或有租金(Renda contingente)，指租賃付款額的一部分，其金額不固定、而且是以時間流逝以外的其他因素未來金額的變動（如銷售百分比、使用量、物價指數、市場利率等）為依據計算的。

或有資產(Activo contingente)，指因過去事項而形成的潛在資產，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。

所得稅費用(Gasto de impostos)，指包括在本期損益確定中的當期所得稅的金額。

承租人的增量借款利率(Taxa de juro incremental de financiamento do locatário)，指承租人在類似的租賃中須支付的利率；或是，在不能確定這種利率時，假設承租人在租賃開始日為購買租賃資產借入同樣期限和同樣風險的資金所要承擔的借款利率。

法定義務(Obrigaçāo legal)，指因以下任意一項而產生的義務：

- (1) 合同（通過其明確的或隱含的條款）；
- (2) 法規；
- (3) 其他司法解釋。

前期差錯(Erros de períodos anteriores)，是在一個或多個以前期間，因未使用或錯誤使用下列可靠信息，而導致主體的財務報表有遺漏或錯誤表述：

- (1) 在上述期間財務報表授權發佈時已經獲取的信息；以及

(2) 在編報財務報表時能夠合理預期已經獲得並加以考慮的信息。

這些差錯包括計算錯誤、會計政策應用錯誤、忽視或曲解事實，以及舞弊所產生的影響。

建造合同(Contrato de construção)，指為建造一項或數項在設計、技術、功能、最終目的或用途等方面密切相關或互相依存的資產而特別訂立的合同。

持續經營(Continuidade)，指主體將持續經營其業務，並在可預見的未來繼續經營的一種假定。這種假定假設主體既不打算也沒有必要清算或大大縮減經營規模。

政府(Governo)，是指政府、政府機構，以及地方、國家或國際的類似組織。

政府援助(Apoio do governo)，指政府意在專門對符合一定標準的某個主體或某一範圍的主體提供某種經濟利益的行動。政府援助不包括僅通過影響主體的一般經營環境的行動間接提供的援助，如在開發區提供基礎設施，或者對競爭對手施加貿易限制。

政府補助(Subsídios do governo)，指政府通過向主體轉移資源，以換取主體在過去或未來按照某種條件進行有關經營活動的援助。這種援助不包括那些無法合理作價的援助，也不包括與主體正常交易無法分清的、與政府間的交易。

活躍市場(Mercado activo)，指滿足以下所有條件的市場：

- (1) 市場中交易的項目是同質的；
- (2) 通常可在任何時候找到自願的買方和賣方；以及
- (3) 價格公開。

研究(Pesquisa)，指為獲取新的科學或技術知識並理解它們而進行的具有創造性和有計劃的調查。

負債(Passivo)，指主體因過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。

重大影響(Influência significativa)，指參與主體財務和經營政策的決定但不控制這些政策的權力。可以通過持股、章程或協議來獲得重大影響。

借款費用(Custos de empréstimos obtidos)，指主體因借入資金而發生的利息和其他費用。

租賃(Locação)，指在一個議定的期間內，出租人將某項資產的使用權讓與承租人，以換取一

項或一系列支付的協議。

租賃的內含利率(Taxa de juro implícita na locação)，指在租賃開始日，使（1）最低租賃付款額和（2）未擔保殘值之和的現值總額等於[1]租賃資產的公允價值和[2]出租人的所有初始直接費用之和的折現率。

租賃期(Prazo da locação)，指承租人簽約租賃資產的不可撤銷期間；如承租人有權選擇繼續租賃該資產，而且在租賃開始時就可以合理確定承租人將會行使這種選擇權，則不論是否再支付租金，續租期也算在租賃期內。

租賃期開始日(Começo do prazo da locação)，指承租人有權執行其使用租賃資產的權利的開始日期。它是租賃的初始確認（即：對租賃引起的資產、負債、收益或費用進行合理確認）日。

租賃開始日(Início da locação)，指租賃協議日與租賃雙方就主要條款作出承諾日中的較早者。在該日：

- （1）租賃被歸類為經營租賃或融資租賃；並且
- （2）在融資租賃情況下，確定在租賃期開始日應確認的金額

追溯重述(Reexpressão retrospectiva)，指更正財務報表要素金額的確認、計量和披露，就如同前期差錯從未發生過那樣。

追溯調整法(Aplicação retrospectiva)，指對交易、其他事項和事件採用一項新的會計政策，就如同該政策一直在採用那樣。

帳面金額(Quantia escriturada)，指在資產負債表內確認的資產的金額扣減相關累計折舊或累計攤銷額後的餘額。

控制(Controlo)，指為了從主體的活動中獲取利益而統馭該主體財務和經營政策的權力。

推定義務(Obrigações construtivas)，指因主體的行為而產生的義務，其中：

- （1）由於以往實務中的習慣做法、公開的政策或相當明確的當前聲明，主體已向其他方面表明它將承擔特定的責任；並且
- （2）結果，主體使其他各方形成了對主體將履行那項責任的合理預期。

現金(Caixa)，指庫存現金和活期存款。

現金流量(Fluxos de caixa)，指現金和現金等價物的流入和流出。

現金等價物(Equivalentes de caixa)，指期限短、流動性強、易於轉換成已知金額的現金、並且價值變動風險很小的投資。

符合條件的資產(Activo que se qualifica)，指需要經過相當長時間才能達到可使用或可銷售狀態的資產。

貨幣性項目(Itens monetários)，指主體持有的貨幣和將以固定或可確定金額的貨幣收取的資產或償付的負債。

最低租賃付款(Pagamentos mínimos da locação)，指在租賃期內，承租人將會支付或可能被要求支付的款項（不包括或有租金、服務成本以及由出租人支付但可退還的稅金），以及：

（1）就承租人而言，由承租人擔保或由其關聯方擔保的金額；或者

（2）就出租人而言，由以下某一方對出租人擔保的資產殘值：

[1] 承租人；

[2] 承租人的關聯方；或者

[3] 在財務上能夠履行擔保義務的與出租人無關的第三方。

但是，如承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可以合理地確定承租人將會行使這項選擇權，則最低租賃付款額包括至預期行使購買選擇權日止的租賃期內的最低應付款額，以及承租人行使購買選擇權應支付的款項。

期末匯率(Taxa de fecho)，是指資產負債表日的即期匯率。

殘值(Valor residual)，指如果資產的預期使用（有用）壽命已滿並處於使用（有用）壽命終了時的預期狀態，主體目前從該資產的處置中獲得的扣除預計處置費用後的估計金額。

無形資產(Activo intangível)，指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。

開發(Desenvolvimento)，指在開始商業性生產或使用前，將研究成果或其他知識應用於某項計劃或設計，以生產新的或具有實質性改進的材料、裝置、產品、工序、系統或服務。

匯兌差額(Diferença de câmbio)，指以不同的匯率將一定數量單位的一種貨幣折算成另外一種貨幣而產生的差額。

匯率(Taxa de câmbio)，指兩種貨幣兌換的比率。

會計估計變更(Alteração nas estimativas contabilísticas)，指對資產或負債帳面金額、或資產的期間消耗金額的調整，這種調整源自對資產和負債當前狀態及對與其相關的預期未來利益和義務的評估。會計估計變更的原因是新信息和新進展的出現，因此不是差錯的更正。

會計政策(Políticas contabilísticas)，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法。

準備(Provisão)，指時間或金額不確定的負債。

當期所得稅(Imposto corrente)，指根據一個期間的應稅利潤（或可抵扣虧損）計算的應付（或可收回）所得稅金額。

經濟壽命(Vida económica)，指以下兩者之一：

- (1) 從經濟角度看，某項資產預期可為一個或多個使用者使用的期間；
- (2) 一個或多個使用者預期可從該資產獲得的產量或類似計量單位的數量。

經營租賃(Locação operacional)，指融資租賃以外的租賃。

資本化(Capitalização)，指把費用確認為資產成本的一部分。

資產(Activo)，指由於過去事項而由主體控制的、預期會導致未來經濟利益流入主體的資源。

資產負債表日後事項(Acontecimentos após a data do balanço)，指在資產負債表日和財務報表批准報出日之間發生的有利和不利事項，事項可以分為兩種：

- (1) 對資產負債表日已經存在的情況提供證據的事項（資產負債表日後調整事項）；
- (2) 表明資產負債表日後發生的情況的事項（資產負債表日後非調整事項）。

與收益相關的政府補助(Subsídios relacionados com rendimentos)，指與資產相關的政府補助以外的其他政府補助。

與個人關係密切的家庭成員(Membros íntimos da família de um indivíduo)，指個人在與主體進行交易時，預計可能會影響該個人或受該個人影響的家庭成員。他們可能包括：

- (1) 該個人的生活伴侶和子女；

- (2) 該個人生活伴侶的子女；
- (3) 依靠該個人或其生活伴侶生活的人。

與資產相關的政府補助(Subsídios relacionados com activos)，指基於以下基本條件的政府補助：有資格取得補助的主體，必須購買、建造或以其他方式取得長期資產。還可能有附加條件，如限制資產的類型或位置，或者限制取得或持有這些資產的期間。

融資租賃(Locação financeira)，指在實質上轉移了與一項資產所有權有關的幾乎全部風險和報酬的租賃。所有權最終可能轉移，也可能不轉移。

應折舊金額(Quantia depreciable)，指資產的成本或者其他替代成本的金額減去殘值後的餘額。

應稅利潤（可抵扣虧損） (Lucro tributável / perda fiscal)，指一個期間內根據稅法確定的、據以繳納（可收用）所得稅的利潤（虧損）。

虧損性合同(Contrato oneroso)，指這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。

關聯方(Partes relacionadas)，一方與主體關聯，如果：

- (1) 直接或間接地通過一個或更多中介，對方：
 - [1] 控制了主體、或是受主體的控制、或是與主體一起在同一控制之下（這包括母公司、子公司和同級子公司）；
 - [2] 在主體中擁有權益，使之對該主體有重大影響；或者
 - [3] 對主體具有共同控制；
- (2) 對方是主體的聯營企業；
- (3) 對方是合營企業，其中主體是該合營企業的合營者；
- (4) 對方是主體或其母公司的關鍵管理人員的一個成員；
- (5) 對方是與（1）或（4）項提及的所有個人關係密切的家庭成員；
- (6) 對方是受（4）或（5）項提及的所有個人直接或間接地控制、共同控制或重大影響的主體，或者這樣一個主體的重大表決權，直接或間接地掌握在（4）或（5）項提及的所有個人手中；或者
- (7) 對方是為主體或作為主體關聯方的任何主體的僱員福利而設的離職後福利計劃。

關聯方交易(Transacção com partes relacionadas)，指關聯方之間相互轉移資源、服務或義務，不論是否收取價款。

關鍵管理人員(Pessoal chave de gerência)，指直接或間接地有權並負責計劃、指揮和控制主體活動的人員，包括該主體的所有董事（無論執行董事或非執行董事）。

攤銷(Amortização)，指在無形資產的有用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

第1條 - 財務報表的列報

財務報表的組成

- 1.1 根據《一般財務報告準則》編製和呈報財務報表的主體，一套完整的財務報表包括下列組成部分：
- (1) 資產負債表；
 - (2) 損益表；
 - (3) 附註，包括重大會計政策概述和其他說明性註釋。
- 本準則不適用於合併財務報表的編製和呈報。

總體要求

- 1.2 財務報表應恰當地反映主體的財務狀況和經營業績。適當地運用《一般財務報告準則》，並在必要時提供附加披露，則可形成恰當地列報的財務報表。
- 1.3 根據《一般財務報告準則》編製財務報表的主體應披露這個事實。
- 1.4 不恰當的會計政策不能通過披露所採用的會計政策，或者通過附註或說明性材料加以糾正。
- 1.5 在極少數情況下，如果管理層斷定遵循某項準則的要求將導致誤導，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，則主體應披露：
- (1) 管理層已斷定財務報表恰當地反映了主體的財務狀況和經營業績；
 - (2) 除為實現恰當列報而背離了某項準則外，主體已遵循了《一般財務報告準則》內適用的準則；
 - (3) 主體所背離的那項準則的名稱和背離的性質，包括該項準則要求的處理方法、該處理方法在所處情況下將導致誤導從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因，以及現在採用的處理方法；
 - (4) 該背離對財務報表中各項目的財務影響。
- 1.6 在編製財務報表時，管理層應對主體是否仍能持續經營進行評估。除非管理層打算清算該主體，或打算停止經營，或別無選擇只能這樣做，否則財務報表應以持續經營為基礎予以編製。管理層在進行這種評估時，當意識到有關某些事項或情況的高度不確定因素可能引致對主體是否仍能持續經營產生重大懷疑時，則這些不確定因素應予披露。如果

財務報表不是以持續經營為基礎編製的，則應披露這個事實，並披露財務報表編製的基礎和主體不被認為是持續經營的原因。

- 1.7 主體應按權責發生制會計編製其財務報表。
- 1.8 財務報表中項目的列報和分類，應在一個期間與下一個期間之間保持一致，除非：
 - (1) 由於主體經營性質發生重大變化或對主體財務報表列報的審議表明，其他的列報或分類方式更為恰當；或者
 - (2) 《一般財務報告準則》要求改變列報方式。
- 1.9 相似項目的每個重要類別應在財務報表內單獨列報。性質不同或功能不同的項目應單獨列報，除非這些項目不重要。
- 1.10 除非準則要求或允許，否則資產和負債、收益和費用不能相互抵銷。此外，一組類似交易形成的利得和損失應以淨額報告。但是如果這些利得和損失是重要的，則應單獨報告。
- 1.11 除非準則允許或另有要求，否則應披露財務報表中報告的所有數字信息的前期比較信息。當比較信息與理解當期財務報表相關時，應包括在敘述性和說明性信息中。

結構和內容

- 1.12 財務報表的每個組成部分應予明確地認定。此外，為了使所列報的信息得到恰當的理解，下列內容必須按顯著的方式列報，必要時予以重複：
 - (1) 報告主體的名稱或其他辨認方式；
 - (2) 資產負債表日或財務報表涵蓋的期間；
 - (3) 列報貨幣和金額的單位。
- 1.13 財務報表至少應按年編製。如果年度財務報表涵蓋的期間長於或短於一年，主體應披露使用更長或更短會計期間的原因。

資產負債表

- 1.14 主體應根據第 1.16 段和 1.17 段在資產負債表表內將流動和非流動資產、流動和非流動負債作為單獨的類別列報，除非按流動性列報提供的信息是可靠的，並且更為相關。當應用這種例外情況時，所有的資產和負債應大體按其流動性順序列報。

1.15 無論採用哪種列報方式，對於每個資產和負債項目，如果其含有自資產負債表日起十二個月內和十二個月後預期將收回或清償的金額，則主體應披露超過十二個月後將預期收回或清償的那部分金額。

1.16 當某項資產符合以下標準之一時，應劃分為流動資產：

- (1) 預期能在主體正常經營週期中實現，或打算出售或消耗；
- (2) 主要為交易目的而持有；
- (3) 預期在資產負債表日後十二個月內實現；或者
- (4) 現金或現金等價物資產，除非在自資產負債表日後至少十二個月內交換或用於清償負債受到限制。

其他所有資產應劃分為非流動資產。

1.17 當某項負債符合以下標準之一時，應劃分為流動負債：

- (1) 預期能在主體正常經營週期中清償；
- (2) 主要為交易目的而持有；
- (3) 在資產負債表日後十二個月內到期清償；或者
- (4) 主體不能無條件將負債的清償延期到資產負債表日後至少十二個月。

其他所有負債應劃分為非流動負債。

1.18 資產負債表表內應適當地包括反映下列金額的項目：

- (1) 不動產、廠場和設備；
- (2) 無形資產；
- (3) 投資；
- (4) 存貨；
- (5) 應收帳款和其他應收款；
- (6) 現金及現金等價物；
- (7) 應付帳款和其他應付款；
- (8) 所得稅負債；
- (9) 準備；
- (10) 非流動負債；
- (11) 資本；和
- (12) 公積。

1.19 如果對於理解主體的財務狀況具有相關性，則應在資產負債表表內列報追加的單列項目、標題和小計金額。

1.20 主體應在資產負債表表內或附註中披露下列內容：

(1) 對每類股本：

[1] 已發行且已收到全額股款的股數及金額、已發行但尚未收到全額股款的股數及金額；

[2] 附於各類股本上的各種權利、優惠和限制，包括分配股利和歸還資本的限制；

[3] 主體自身持有、或其子公司或聯營主體持有的本公司股數及金額；

(2) 股東權益中每項公積的性質和目的的說明。

沒有股本的主體（如合夥或信託），應披露與以上要求的信息相對等的信息，以反映當期每一類別中的權益和權利，以及附於每一類別權益上的優惠和限制條件的變化情況。

損益表

1.21 損益表表內應適當地包括反映下列金額的單列項目：

(1) 收入；

(2) 融資成本；

(3) 所得稅費用；

(4) 當期損益。

1.22 如果對於理解主體的財務業績具有相關性，則應在損益表表內列報追加的單列項目、標題和小計金額。

1.23 在一個會計期間內確認的所有收益與費用項目，都應包括在損益中，除非準則另有要求。

1.24 當收益和費用項目重要時，應單獨披露其性質和金額。

1.25 主體應基於費用的性質對費用進行的分類作出分析並進行列報。

附註

1.26 在附註中，主體應提供反映下列內容的報表：

(1) 與權益持有者的資本交易和給權益持有者的分配；

(2) 期初和資產負債表日累積損益餘額，以及當期變動包括會計政策變更和前期差錯更正的累積影響；

(3) 當期期初和期末每類股本和每項公積的帳面金額之間的調節情況，各項目在期初和期末之間的變動應單獨披露。

1.27 附註應該：

- (1) 提供關於財務報表的編製基礎以及選擇並運用於重要交易和事項的特定會計政策的信息；
- (2) 披露《一般財務報告準則》要求的但沒有在財務報表的別處提供的信息；
- (3) 提供對於理解財務報表內容具有相關性的附加信息。

1.28 附註應按系統的方式列報。資產負債表和損益表表內的各項目應與附註中的相關信息交叉參照。

1.29 附註中的會計政策概述應披露如下內容：

- (1) 財務報表是根據《一般財務報告準則》編製；
- (2) 編製財務報表時使用的計量基礎；以及
- (3) 對於理解財務報表相關的其他會計政策。

1.30 如果下列內容沒有在與財務報表一起公佈的其他信息中披露，則主體應在附註中披露以下各項：

- (1) 主體所在地和法定形式以及公司成立的地點；
- (2) 主體經營的性質及其主要活動的說明；以及
- (3) 當期期末或當期平均僱員數量。

第2條 - 會計政策、會計估計變更和差錯

會計政策的選擇和應用

- 2.1 管理層應選擇和運用主體的會計政策，使其財務報表遵從每項適用的《一般財務報告準則》的所有要求。當某項準則專門適用於某種交易、其他事項或事件時，應應用該準則以確定適用於該項目的一項或多項會計政策。
- 2.2 在缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的準則時，管理層應運用其判斷來制定並應用一項會計政策，使形成的信息：
- (1) 與使用者的經濟決策需求是相關的；並且
 - (2) 是可靠的，以這種可靠信息形成的財務報表：
 - [1] 真實反映了主體的財務狀況和財務業績；
 - [2] 反映了交易、其他事項和事件的經濟實質，而不僅僅是法律形式；
 - [3] 是中立的，即沒有偏見；
 - [4] 是審慎的；以及
 - [5] 在所有重要方面是完整的。
- 2.3 在做出第2.2段所述的判斷時，管理層應依次參考並考慮以下來源的適用性：
- (1) 處理類似和相關問題的準則中的要求和指南；以及
 - (2) 《財務報告框架》中的資產、負債、收益和費用的定義、確認標準和計量概念。
- 2.4 主體應對類似交易、其他事項和事件選擇並應用一致的會計政策，除非準則特別要求或允許對可能適用不同會計政策的項目進行分類。如果某項準則要求或允許上述分類，則應選擇適當的會計政策並一致地應用於各個類別。

會計政策變更

- 2.5 僅當某項變更滿足下列條件之一時，主體才可以變更會計政策：
- (1) 《一般財務報告準則》要求變更；或者
 - (2) 該變更能使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務報表或財務業績影響的可靠和更相關的信息。
- 2.6 以下情況不屬於會計政策的變更：
- (1) 對實質上與以前發生的交易、其他事項或事件不同的交易、其他事項或事件所採

用的某項會計政策；以及

(2) 對以前未出現過的或不重要的交易、其他事項或事件採用新的會計政策。

- 2.7 由於《一般財務報告準則》的修訂而導致的會計政策變更，應根據該準則中有專門的特別過渡性條款（如果有的話）進行會計處理。
- 2.8 會計政策變更應採用追溯調整法，主體應調整最早列報前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額，以及各個列報前期披露的其他比較金額，就如同新會計政策一直在採用那樣。除非確定該變更對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。
- 2.9 當在當期期初確定一項新會計政策的應用對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應調整比較信息，從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法。
- 2.10 如果會計政策變更對當期或以前任何列報期間具有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者會計政策變更可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：
- (1) 會計政策變更的性質；
 - (2) 採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因；
 - (3) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露各個受影響的財務報表單列項目調整的金額；
 - (4) 與列報期間之前的前期相關的調整金額（如果可行）。

會計估計變更

- 2.11 會計估計變更的影響，應以未來適用法在以下期間的損益中確認：
- (1) 變更期間（如果變更只影響變更當期）；或者
 - (2) 變更當期和未來期間（如果變更對兩者均有影響）。
- 2.12 主體應披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額。如果估計對未來期間的影響是不切實可行的，就不必披露對未來期間的影響。但主體應披露該事實。

前期差錯

- 2.13 主體應在差錯發現後的第一套授權發佈的財務報表中，通過追溯重述法更正前期差錯，並重述差錯發生期間列報的前期比較金額，除非確定該差錯的特定期間影響或累積影響是不切實可行的。
- 2.14 主體應披露以下內容：
- (1) 前期差錯的性質；
 - (2) 對每一個列報的前期，如果可行，應披露各個受影響的財務報表單列項目的更正的金額。

第3條 - 不動產、廠場和設備

確認和計量

- 3.1 不動產、廠場和設備項目的成本應確認為資產，當且僅當：
- (1) 與該項資產相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及
 - (2) 該項目的成本能夠可靠地計量。
- 3.2 具備資產確認條件的不動產、廠場和設備項目，應按其成本計量。
- 3.3 不動產、廠場和設備項目的成本包括：
- (1) 扣除商業折扣和回扣的、包括進口關稅和不能返還的購貨稅款在內的購買價格。
 - (2) 將資產運抵指定地點並使其達到能夠按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而發生的直接可歸屬成本。
 - (3) 資產拆卸、搬運和場地清理費的初始估計金額，主體由於購置該項目而產生的義務，以及在特定期間內主體出於生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的義務。
- 3.4 如果不動產、廠場和設備項目已經運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時，應停止將費用確認在帳面金額中。因此，使用或重新調配該項目而發生的費用不應包括在該項目帳面金額中。例如，以下費用項目不應包括在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中：
- (1) 能夠按照管理層預定的方式運轉的項目尚未投入使用，或未能滿負荷運轉時發生的費用；
 - (2) 初始經營損失，例如，對設備的產量需求增加時產生的初始經營損失；以及
 - (3) 重新配置或重組主體的部分或全部經營活動而發生的費用。
- 3.5 某些經營活動的發生可能與不動產、廠場和設備項目的建造或開發有關，但是，這對於將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而言，並不是必需的。這些偶然的經營活動可能發生在建造或開發期間，或者是之前。偶然經營活動的收益和相關的費用應確認為損益，並包括在它們各自的收益和費用類別中。
- 3.6 自建資產的成本按購置資產的成本確定方法確定。
- 3.7 一項或多項不動產、廠場和設備項目可通過與一項或多項非貨幣性資產或貨幣性資產與

非貨幣性資產組合的交換而獲得。一項通過交換獲得的不動產、廠場和設備項目應以公允價值計量，除非（1）交換交易不具有商業實質或（2）所收到和所放棄資產的公允價值均不能可靠計量。即使所放棄的資產不能立即終止確認，所獲得的資產項目也應採用這種方式計量。如果所獲得的資產項目不能採用公允價值計量，則其成本應以所放棄資產的帳面金額計量。

- 3.8 根據本準則第3.1段的確認原則，主體不應將不動產、廠場和設備項目的日常維護費用確認為資產的帳面金額。這些費用應在其發生時確認為損益。日常維護費用主要包括人工成本和消耗的消耗品，可能還包括零星部件的成本。
- 3.9 有些不動產、廠場和設備項目的主要組件需要定期更換。例如，鍋爐在使用一定時期後，需要更換其襯層。根據本準則第3.1段的確認原則，如果該項目替換部件的成本滿足確認標準，主體應在其發生時將其確認為不動產、廠場和設備項目的帳面金額。被替換部件的帳面金額應根據本準則第3.20段至3.22段的終止確認規定予以終止確認。

確認後的計量

- 3.10 確認為資產後，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應為成本扣減累計折舊後的餘額。

折舊

- 3.11 如果不動產、廠場和設備項目每個部件的成本與該項目總成本相比是重大的，則該部件應單獨計提折舊。
- 3.12 每一期間的折舊費用應確認為損益，除非將其包括在其他資產的帳面金額中。
- 3.13 資產的應折舊金額應在其使用壽命內系統地攤銷。
- 3.14 主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的殘值和使用壽命進行審核，並且，如果預期數不同於原先的估計數，這種改變應作為會計估計變更，並按照《一般財務報告準則第2條——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。
- 3.15 主體主要通過使用來消耗該資產內含的經濟利益。但是，諸如技術或商業過時和資產閒置所發生的損耗等其地因素，通常導致可能從資產獲得的經濟利益的減少。因此，在確定資產使用壽命時，下列因素均應加以考慮：
- （1）資產的預計使用程度。在估計使用程度時可參考該資產的預計生產能力或實物產

量。

- (2) 預計有形損耗。這可以根據使用該資產的工作班次、維修計劃以及該資產閒置時的護理和保養等運行因素來確定。
- (3) 由於生產變化或改進而造成的技術或商業過時，或由於該資產所生產產品或所提供勞務的市場需求發生變化而造成的技術或商業過時。
- (4) 關於資產使用的法律或者類似限制，如與租賃有關的到期日。

3.16 土地和建築物是相互獨立的資產，應分別對其進行核算，即使它們是一起購置的也是如此。除了諸如採石場和垃圾場等特例外，土地具有無限的使用壽命，因而對其不計提折舊。建築物具有有限的使用壽命，因此屬應折舊資產。附著建築物的土地價值的增加並不影響其附著建築物應折舊金額的確定。

3.17 所使用的折舊方法應反映主體消耗該資產所含未來經濟利益的方式。

3.18 將資產的應折舊金額在其使用壽命內系統地攤銷的方法很多。這些方法包括直線法、餘額遞減法以及工作量法。採用直線法，資產使用壽命內各期負擔的折舊費相等。採用餘額遞減法，資產使用壽命內各期負擔的折舊費逐期減少。工作量法是根據資產的預計使用程度或產量計提折舊。資產折舊方法的採用應根據經濟利益的預期實現方式進行選擇，除非該項資產所含經濟利益的預期實現方式發生改變，所採用方法在前後各期應保持一致。

3.19 主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的折舊方法進行審核。並且，如果資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式有重大改變，折舊方法應相應地改變以反映這種方式的改變。這種改變應作為會計估計變更，並按照《一般財務報告準則第2條——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

終止確認

3.20 滿足以下條件時，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應予以終止確認：

- (1) 處於處置狀態；或者
- (2) 預期通過使用或處置不能產生未來經濟利益。

3.21 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應在該項目終止確認時確認為損益。利得不應歸類為收入。

3.22 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的

話)和該項目帳面金額之間的差額確定。

披露

3.23 財務報表應對每類不動產、廠場和設備進行如下披露：

- (1) 確定帳面總金額所用的計量基礎；
- (2) 所使用的折舊方法；
- (3) 使用壽命或所使用的折舊率；
- (4) 帳面總金額，以及期初和期末的累計折舊額；以及
- (5) 期初和期末帳面金額的調節，以表明不動產、廠場和設備的：
 - [1] 添置；
 - [2] 處置；
 - [3] 折舊；
 - [4] 其他變化。

3.24 財務報表還應披露對不動產、廠場和設備所有權限制的存在及其金額，以及用作債務擔保的不動產、廠場和設備金額。

第 4 條 - 租賃

租賃的分類

- 4.1 對租賃的分類，是以與租賃資產所有權相關的風險和報酬歸屬於出租人或承租人的程度為依據的。風險包括由於生產能力閒置或技術陳舊可能造成的損失，以及由於經濟狀況的改變可能造成的回報變動。報酬可以表現為在資產的經濟壽命期間對盈利活動的預期，以及因資產增值或殘值變現可能產生的利得。
- 4.2 如果一項租賃實質上轉移了與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為融資租賃。如果一項租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為經營租賃。
- 4.3 一項租賃是融資租賃還是經營租賃，取決於交易的實質而不是合同的形式。以下某一情形或幾種情形的結合通常會導致一項租賃歸類為融資租賃：
- (1) 租賃期結束時，資產的所有權轉移給承租人；
 - (2) 承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可合理確定承租人將會行使這項選擇權；
 - (3) 即使資產的所有權不轉移，但是租賃期佔資產經濟壽命的大部分；
 - (4) 在租賃開始日，最低租賃付款額的現值幾乎相當於租賃資產的公允價值；
 - (5) 租賃資產性質特殊，以致於如果沒有較大修改，只有承租人才能夠使用。
- 4.4 以下某一情形或幾種情形的結合也能導致一項租賃歸類為融資租賃：
- (1) 如果承租人撤銷該租賃，則撤銷所導致的出租人的損失由承租人承擔；
 - (2) 資產殘值的公允價值波動形成的利得或損失歸屬於承租人（例如，以相當於租賃結束時資產讓售價格的絕大部分金額作為租金退還）；
 - (3) 承租人能以遠低於市場租價的租金繼續租賃至下一期間。

融資租賃

- 4.5 在租賃期開始日，承租人應按等於租賃開始日確定的租賃資產公允價值和最低租賃付款額的現值兩者孰低的金額，在其資產負債表內將融資租賃確認為資產和負債。用於計算最低租賃付款額現值的折現率為租賃的內含利率（如果它能夠確定），否則應使用承租人的增量借款利率。承租人的所有初始直接費用計入所確認的資產金額。

- 4.6 最低租賃付款額應按比例分別計入融資費用以及減少尚未結算的負債。融資費用應分攤於租賃期的每一期間，從而使各期就負債餘額承擔一個固定的期間利率。或有租金應在發生期間計為費用。
- 4.7 實務中，在將融資費用分攤到租賃期的各個期間時，為簡化計算，承租人有時可以採用某些近似的計算方法（如直線法）。
- 4.8 融資租賃在每一個會計期間會產生應折舊資產的折舊費以及融資費用。應折舊租賃資產的折舊政策應採用與主體本身擁有的應折舊資產一致的折舊政策。確認的折舊費用應按照《一般財務報告準則第3條——不動產、廠場和設備》和《一般財務報告準則第5條——無形資產》計算。如不能合理確定承租人在租賃期滿後將取得資產的所有權，則資產應在租賃期和使用壽命兩者孰短的期限內計提完折舊。

經營租賃

- 4.9 在經營租賃中，除非另有一種系統方法更能代表使用者受益的時間形態，否則租金應在租賃期內按直線法確認為一項費用。
- 4.10 所有新的經營租賃協議或續租協議中的激勵措施都應作為同意使用租賃資產淨對價的組成部分。承租人應將激勵措施的利益總額在租賃期內按直線法作為租金費用的減項予以確認。

披露

- 4.11 承租人應對融資租賃作如下披露：
- (1) 每類資產在資產負債表日的帳面淨額；
 - (2) 資產負債表日最低租賃付款額在以下期間的總額及其現值：
 - [1] 不超過一年；
 - [2] 超過一年。
- 4.12 承租人應披露不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額在以下期間的總額：
- (1) 不超過一年；
 - (2) 超過一年。

第5條 - 無形資產

- 5.1 無形資產的定義是可辨認性、對資源的控制和存在未來經濟利益。同時必須與商譽清楚地區分開來。資產在符合以下條件時，滿足無形資產定義中的可辨認性標準：
- (1) 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換；或者
 - (2) 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。
- 5.2 如果主體有權獲得潛在資源的未來經濟利益，並能約束其他方獲取這些利益，那麼說明該主體控制了該資產。主體控制無形資產產生的未來經濟利益的能力，一般來自法庭可強制執行的法定權利。在缺少法定權利時，證明控制的存在較為困難。但是，權利的法定強制性並不是形成控制的必要條件，因為主體可用其他方法來控制未來經濟利益。
- 5.3 無形資產引起的未來經濟利益可能包括銷售產品和提供勞務的收入、或主體使用該無形資產而“節約”的成本或獲得的其他利益。例如，在生產工序中使用知識產權，可能會降低未來生產成本，而不是增加未來收入。

確認和計量

- 5.4 將某項目確認為無形資產要求主體能證明該項目滿足以下條件：
- (1) 無形資產的定義（參見第5.1段至5.3段）；以及
 - (2) 確認條件（參見第5.5段至5.6段）。
- 本規定適用於取得或內部產生無形資產時發生的初始成本，以及對該資產進行擴建、組件替換、維護等活動發生的後續成本。
- 5.5 當且僅當滿足以下條件時，無形資產應予確認：
- (1) 歸屬於該資產的未來經濟利益很可能流入主體；以及
 - (2) 該資產的成本能夠可靠地計量。
- 5.6 主體應使用合理並有證據的假定來評價未來經濟利益流入的可能性，這些假定代表主體的管理層對資產有用壽命內將存在的一系列經濟狀況的最好估計。
- 5.7 無形資產應以成本進行初始計量。

5.8 某項單獨取得的無形資產，其成本包括：

- (1) 購買價格，含進口稅和不能退還的購貨稅款，扣除銷售折扣和回扣；以及
- (2) 任何可直接歸屬於使資產達到預定使用狀態的支出。

5.9 一些經營活動的發生與無形資產開發有關，但為了使資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件，它們並非必不可少。這些偶發性的經營可能發生於開發活動之前，也可能發生於開發活動期間。因為對於使資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件，偶發性的經營並非必不可少，因此，偶發性經營的收益和相關費用應立即確認為損益，並納入各自的收益和費用類別中。

5.10 自創商譽不應確認為資產。

內部產生的無形資產

5.11 研究（或內部項目的研究階段）不會產生應予確認的無形資產。研究（或內部項目的研究階段）的支出應在其發生時確認為費用。

5.12 當且僅當主體能證明以下所有各項時，開發（或內部項目的開發階段）產生的無形資產應予確認：

- (1) 完成該無形資產以使其能使用或銷售，在技術上可行。
- (2) 有完成該無形資產並使用或出售的意圖。
- (3) 有能力使用或出售該無形資產。
- (4) 該無形資產如何產生很可能的未來經濟利益。其中，主體能夠證明存在無形資產的產出市場或無形資產本身的市場或者，如果該無形資產將在內部使用，那麼應證明該無形資產的有用性。
- (5) 有足夠的技術、財務資源和其他資源的支援，以完成該無形資產的開發，並使用或出售該無形資產。
- (6) 對歸屬於該無形資產開發階段的支出，能夠可靠地計量。

5.13 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目不應確認為無形資產。

費用的確認

5.14 無形項目發生的支出應在其發生時確認為費用，除非它構成滿足確認標準的無形資產的成本的一部分（參見第5.4至5.13段）。

5.15 有些情況下，支出是為了向主體提供未來經濟利益而發生的，但沒有取得或產生可予確認的無形資產或其他資產。在這些情況下，該支出應在發生時確認為費用。例如，研究支出總是應在其發生時確認為費用（見第 5.11 段）。其他應在發生時確認為費用的支出的例子有：

- （1）開辦活動支出（開辦費用）；開辦費用可能包括設立法定主體時發生的法律和文祕方面的費用等設立費用、開設一項新設施或開展一項新業務而發生的支出（開業前費用）、或者開始新的經營的支出或新產品或工序投產而發生的支出（經營前費用）。
- （2）培訓活動支出。
- （3）廣告和營銷活動支出。
- （4）主體部分或全部遷址或重組的支出。

5.16 初始確認為費用的無形項目支出，不應在以後確認為無形資產成本的一部分。

確認後的計量

5.17 初始確認後，無形資產應以其成本減去累計攤銷額後的餘額作為其帳面金額。

攤銷

攤銷期

5.18 主體應評估一項無形資產的有用壽命是有限的還是不確定的，並且，如果是有限的，還應評估有用壽命的期限或者構成有用壽命的產量或類似計量單位的數量。在分析所有相關因素的基礎上，當無法預見無形資產預期為主體產生淨現金流量的截止日期時，主體應視該無形資產的有用壽命是不確定的。

5.19 源自合同性權利或其他法定權利的無形資產，其有用壽命不應超過合同性權利或其他法定權利的期限，但可能會更短，這取決於主體使用資產的預期期限。如果合同性權利或其他法定權利在能夠重新延續的有限期間內轉讓，僅當有證據支持主體續約無需重大成本時，該無形資產的有用壽命才應當包括續約期。

5.20 有限有用壽命的無形資產，其應折舊金額應當系統地在有用壽命內分攤。攤銷應於資產可供使用時開始，即當它達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置和狀態時開始。

攤銷方法

5.21 所使用的攤銷方法應反映主體預期消耗無形資產的經濟利益的方式。如果該種方式不能可靠地確定，那麼應採用直線法。每期的攤銷額應確認為損益，除非本準則或其他準則允許或要求將其計入其他資產的帳面金額。

5.22 不確定有用壽命的無形資產不應攤銷。

殘值

5.23 有限有用壽命的無形資產的殘值應假定為零，但符合以下任一條件時則屬例外：

(1) 有第三方承諾在無形資產的有用壽命結束時購買該無形資產；或者

(2) 該無形資產存在活躍市場，並且：

[1] 殘值可以根據該市場信息確定；以及

[2] 這種市場在該無形資產的有用壽命結束時很可能存在。

攤銷期和攤銷方法的檢查

5.24 有限有用壽命的無形資產，其攤銷期和攤銷方法至少應在每個財務年度末進行覆核。如果資產的預期有用壽命與以前的估計不同，攤銷期應作相應的改變。如果該資產產生的未來經濟利益的預期消耗方式發生變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。按照《一般財務報告準則第2條——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，這些變化應作為一項會計估計變更進行會計處理。

5.25 主體應在每個期間對不進行攤銷的無形資產的有用壽命進行覆核，以判斷事項和環境是否仍然支持該資產具有不確定有用壽命的評估。若否，有用壽命的評估從不確定變為有限，應當按照《一般財務報告準則第2條——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

終止確認

5.26 無形資產應在以下情況時予以終止確認：

(1) 處置時；或者

(2) 預期從其使用或處置中不會產生未來經濟利益時。

5.27 無形資產終止確認形成的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和資產的帳面金額之間的差額確定，並在資產終止確認時確認為損益。利得不應歸入收入。

披露

5.28 主體應在財務報表中對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，就每類無形資產披露如下事項：

- (1) 有用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其有用壽命或所使用的攤銷率；
- (2) 有限有用壽命的無形資產所使用的攤銷方法；
- (3) 期初和期末帳面總金額和累計攤銷額；
- (4) 含無形資產攤銷額的損益表單列項目；
- (5) 期初和期末帳面金額的調節，從中列明：
 - [1] 增加；
 - [2] 處置；
 - [3] 本期確認的攤銷額；
 - [4] 本期帳面金額的其他變化。

5.29 主體還應披露如下內容：

- (1) 對於具有不確定有用壽命的無形資產，該資產的帳面金額和支持不確定有用壽命評估的原因。在給出這些原因時，主體應描述在確定資產具有不確定有用壽命時起重要作用的因素。
- (2) 對主體的財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、其帳面金額和剩餘攤銷期。
- (3) 對無形資產所有權被限制的存在及其金額，以及作為債務抵押品的無形資產的帳面金額。

第6條 - 存貨

- 6.1 存貨包括購置以備再售的商品，例如，零售商購入用於出售的貨物，或持有以備再售的土地和其他不動產。存貨也包括主體生產的製成品、在製品，以及將用於生產過程的材料和物料。對於勞務提供者，存貨包括那些仍未確認為收入的勞務成本。

存貨的計量

- 6.2 存貨應以成本與可變現淨值兩者中的較低者來計量。將存貨減記至可變現淨值，通常是逐項進行的。但是，在某些情況下，將類似或相關的項目合併處理可能是恰當的。
- 6.3 存貨成本應包括所有的採購成本、加工成本以及使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。
- 6.4 對於通常不能相互替代的存貨項目，以及為特定計劃生產和單獨存放的貨物或提供的勞務的成本，應採用個別辨認其單獨成本來計算。
- 6.5 除了第6.4段所涉及的存貨外，存貨成本應採用先進先出法或加權平均成本法計算。主體對於具有類似性質和用途的所有存貨，應採用相同的成本計算方法。對於那些具有不同性質或不同用途的存貨，可以採用不同的成本計算方法。
- 6.6 某些存貨成本的計算方法，例如標準成本法或零售價法，如果計算結果與實際成本接近，為簡化核算，可以使用。
- 6.7 估計可變現淨值是以對存貨的可變現金額進行預計時所取得的最可靠的證據為基礎估計的，對可變現淨值的估計也應考慮持有存貨的目的。用於存貨生產而持有的材料和其他物料，如果用其生產的製成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則不應將其減記至成本以下。
- 6.8 在隨後的每一個期間，應對可變現淨值重新估計。如果以前使存貨減記至低於成本的情況不再存在，或有明顯的證據表明由於經濟環境的變化而使可變現淨值增加，則減記的金額應予轉回，使新的帳面金額為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者。

確認為費用

- 6.9 存貨出售時，這些存貨的帳面金額應在確認相關收入的當期，確認為費用。存貨減記至可變現淨值形成的減記額和所有的存貨損失，都應在減記或損失發生當期確認為費用。因可變現淨值增加而使減記的存貨轉回的金額，應在轉回當期沖減已確認為費用的存貨金額。

披露

- 6.10 財務報表應披露下列內容：

- (1) 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法；
- (2) 存貨的帳面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的帳面金額；
- (3) 當期確認為費用的存貨金額；
- (4) 根據第6.9段的規定，當期確認為費用的存貨減記金額；
- (5) 根據第6.9段的規定，當期轉回的存貨減記金額；
- (6) 作為債務擔保的存貨的帳面金額。

第7條 - 政府補助和政府援助

政府補助

- 7.1 政府補助應在以下條件得到合理保證後才可確認：
- (1) 主體將滿足附加條件；以及
 - (2) 主體能夠收到補助。
- 7.2 政府補助應在與其擬補償的相關成本相配比的期間內，系統地確認為收益。政府補助不應直接貸記股東權益。
- 7.3 對與應折舊資產相關的補助，一般是按這些資產計提折舊的比例在相同期間內確認為收益。
- 7.4 成為主體應收款項的政府補助，可能作為主體已發生的費用或損失的補償，或是為主體提供直接的財務支持，未來並不會發生相關成本。這些補助應在其成為應收款項的期間內，確認為收益。
- 7.5 與資產相關的政府補助，都應在資產負債表內列報，要麼把補助作為遞延收益，要麼在確定資產帳面金額時將補助扣除。
- 7.6 與收益相關的政府補助在損益表內有時作為一個貸項單獨列報，或者在諸如“其他收益”的一般項目中反映。也可採用另一種方法，即報告有關費用項目時將其扣除。
- 7.7 當政府補助需要返還時，可作為會計估計的修正處理。返還與收益相關的政府補助，首先是沖減為政府補助所設置的遞延收益的未攤銷餘額。返還的政府補助超過相關遞延貸項的部分，或者在不存在遞延貸項的情況下，應將這部分需返還的補助立即確認為費用。返還與資產相關的政府補助，應根據償還額，反映為資產帳面金額的增加或遞延收益的餘額的減少。在沒有補助的情況下本應提取並計入費用的那筆累計折舊，應立即確認為費用。

政府援助

- 7.8 本準則對政府補助所下的定義不包括那些不能合理確定其價值的政府援助，也不包括與主體正常交易無法區分開來的與政府之間的交易。

- 7.9 不能合理地確定其價值的政府援助的形式，如免費的技術、市場諮詢和提供擔保等；不能與主體正常交易區分開的交易，如對主體的一部分產品予以包銷的政府採購政策。在以上情況下，主體受益是無疑的，但是要把主體的正常交易活動與政府援助區分開來只能是武斷的。
- 7.10 上述情況下，主體受益這一事實十分重要，因此要求對政府援助的性質、範圍和期限作出披露，以使財務報表不被誤解。
- 7.11 無息或低息貸款是政府援助的一種形式，但其受益無法通過估算利息來量化。
- 7.12 政府為鼓勵或支持特定領域或行業的商業活動而對主體提供的政府援助符合準則中政府補助的定義，即使除了要求在特定領域或行業中經營外，沒有與主體經營活動具有特定聯繫的條件，也是如此。從而，這種補助不應直接貸記權益。

披露

- 7.13 下列事項應予披露：
- (1) 對政府補助所採用的會計政策，包括財務報表中的列報方法；
 - (2) 財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍，對主體從中直接受益的其他形式政府援助的說明；
 - (3) 在政府援助已予確認的情況下，附加尚未履行的條件以及其他或有事項。

第8條 - 準備、或有負債和或有資產

準備

8.1 以下條件均滿足時應對準備予以確認：

- (1) 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務；
- (2) 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；
- (3) 該義務的金額可以可靠地估計。

如果這些條件沒有滿足，不應確認準備。

8.2 本準則將準備定義為時間或金額不確定的負債。“準備”也與一些項目相聯繫使用，例如折舊準備、存貨減值準備和壞帳準備。它們是對資產帳面金額的調整，本準則不予涉及。

8.3 確認為準備的金額應是資產負債表日履行現時義務所要求支出的最佳估計。

8.4 對於可能影響履行義務所需金額的未來事項，如果有足夠的客觀證據表明它們將發生，則應在準備金額中予以反映。

8.5 在確定準備的最佳估計時，應對不可避免地圍繞很多事項和情況的風險和不確定性予以考慮。

8.6 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得。

8.7 如果償付準備所需支出的一部分或全部預期會由另一方補償，那麼只有當主體如果履行該義務就基本肯定會收到補償時，才確認該補償。該補償應作為一項單獨的資產處理。對補償確認的金額不應超過準備的金額。

8.8 在損益表中，與準備有關的費用可以扣除對補償確認的金額後的淨額列報。

8.9 在每個資產負債表日，應對準備進行複核並予以調整，以反映當前的最佳估計。履行該義務不再是很可能要求含有經濟利益的資源流出時，準備應予轉回。

8.10 準備應僅用於最初為該支出確認準備的支出。

8.11 對未來經營虧損不應確認準備。

8.12 如果主體有一項虧損性合同，那麼該合同下的現時義務應作為準備予以確認和計量。

或有負債

8.13 主體不應確認或有負債。

8.14 除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小，否則或有負債應按第 8.18 段的要求予以披露。

或有資產

8.15 主體不應確認或有資產。因為確認或有資產可能會導致那些可能永遠不會實現的收益得到確認。但是，當收益基本肯定會實現時，相關資產已不是或有資產，此時對其確認是恰當的。

8.16 經濟利益很可能流入時，應按第 8.19 段的要求披露或有資產。

披露

8.17 對於各類準備，主體應披露如下內容：

- (1) 期初和期末的帳面金額；
- (2) 當期增加的金額；
- (3) 當期使用的金額；
- (4) 當期轉回的未使用金額；
- (5) 義務性質的簡要描述，以及經濟利益最終流出的預期時間。

8.18 除非履行義務時經濟利益流出的可能性極小，否則主體應在資產負債表日簡要地披露各類或有負債的性質，並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數。

8.19 如果經濟利益很可能流入，主體應在資產負債表日簡要地披露或有資產的性質。並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數。

第9條 - 收入

收入的計量

9.1 收入應按其已收或應收對價的公允價值來計量。

銷售商品

9.2 當以下所有條件能夠滿足時，應確認商品銷售收入：

- (1) 主體已將商品所有權上的主要風險和報酬轉移給購貨方；
- (2) 主體既沒有保留通常與所有權相聯繫的繼續管理權，也沒有對已售出的商品實施實際控制；
- (3) 收入的金額可以可靠地計量；
- (4) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體；以及
- (5) 與交易相關的已發生或將發生的成本可以可靠地計量。

9.3 商品包括主體為銷售而生產的商品和為轉售而購入的商品。後者如零售商購進的商品，或是為轉售而持有的土地和其他不動產。

提供勞務

9.4 當提供勞務的交易的結果可以可靠地估計時，與此相關的收入應在資產負債表日根據交易的完成階段加以確認。當以下條件均能滿足時，交易的結果就可以可靠地估計：

- (1) 收入的金額可以可靠地計量；
- (2) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體；
- (3) 在資產負債表日，交易的完成階段可以可靠地計量；以及
- (4) 交易中已經發生的成本和完成交易將發生的成本可以可靠地計量。

9.5 當提供勞務的交易的結果不能可靠地估計時，收入的確認只應限於已經確認的可補償費用的金額。

9.6 勞務的提供可能限於一個會計期間，也可能超過一個會計期間。收入應按各個會計期間所提供的勞務確認。如果特定時間提供勞務的作業量不能確定，則該期間的收入應採用直線法確認，除非有證據說明其他方法能更好地反映完工程度。

- 9.7 收入只包括主體本身收到的和應收的經濟利益的總流入。為第三者代收的金額，如銷售稅、產品稅和服務稅以及增值稅，不是流入主體的經濟利益，不導致權益的增加，因此，不包括在收入的範圍內。類似地，在代理關係中，經濟利益的總流入包括了代委託人收取的款項，這部分流入並不引起主體權益的增加，因此代委託人收取的款項也不是收入，收入只限於佣金的金額。

利息、特許使用費和股利

- 9.8 當滿足以下條件時，提供他人使用主體的能產生利息、特許使用費和股利的資產而形成的收入，應按第 9.9 段規定的基礎予以確認：

- (1) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體；
- (2) 收入的金額可以可靠地計量。

- 9.9 收入應在下列基礎上進行確認：

- (1) 利息收入應按時間比例的基礎確認；
- (2) 特許使用費收入應按相關協議的性質，在權責發生制的基礎上確認；
- (3) 股利收入應在股東的收款權利確立時確認。

- 9.10 只有與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體時，收入才被確認。然而，如果早已包括在收入中的某一金額的可收回性出現不確定因素時，對於無法收回的金額或者不再是很可能補償的金額，則應確認為費用，而不是作為原先已確認收入金額的調整數。

披露

- 9.11 主體應披露：

- (1) 確認收入所採用的會計政策，包括確定提供勞務的交易的完成程度所採用的方法；
- (2) 本期確認的每一重大收入類別的金額，包括以下各方面形成的收入：
 - [1] 銷售商品；
 - [2] 提供勞務；
 - [3] 利息；
 - [4] 特許使用費；
 - [5] 股利；
- (3) 包括在各重大收入項目中的由商品或勞務交換所產生的收入金額。

第 10 條 - 建造合同

10.1 本準則適用於承包商財務報表中建造合同的會計核算。

10.2 本準則的要求通常應單獨地應用於各建造合同。

合同收入

10.3 合同收入應包括：

- (1) 合同議定的最初收入金額；
- (2) 合同工程變更、索償以及獎勵性支付，如果：
 - [1] 它們很可能形成收入；並且
 - [2] 它們能可靠地計量。

合同成本

10.4 合同成本應包括：

- (1) 與特定合同直接相關的費用；
- (2) 一般可直接歸屬於合同業務以及能分配於該合同的費用；
- (3) 根據合同條款，可特別向客戶收取的其他費用。

10.5 不能計入合同業務或不能分配於合同的費用應排除在建造合同成本之外。

合同收入和費用的確認

10.6 如果建造合同的結果可以可靠地估計，則與其相關的合同收入和合同成本應根據合同業務的完工程度在資產負債表日確認為收入和費用。建造合同的預計損失，應按第 10.15 段的要求，立即確認為費用。

10.7 在固定造價合同的方式下，如果符合下列全部條件，則建造合同的結果能夠可靠地估計：

- (1) 合同收入總額可以可靠地計量；
- (2) 與合同相關的經濟利益很可能流入主體；
- (3) 在資產負債表日，為完成合同將發生的合同成本以及合同完工進度可以可靠地計量；
- (4) 可直接歸屬於該合同的合同成本能夠清楚地區分和可靠地計量，從而實際發生的

合同成本能夠與以前的預計成本相比較。

10.8 在成本加成合同的方式下，如果符合下列全部條件，則建造合同的結果能夠可靠地估計：

- (1) 與合同相關的經濟利益很可能流入主體；
- (2) 歸屬於該合同的合同成本，無論是否得到補償，均能清楚地區分並能可靠地計量。

10.9 根據合同完工進度確認收入與費用的方法，通常稱為完工百分比法。根據這種方法，合同收入應與為達到完工進度而發生的合同成本相配比，以報告屬於已完工程部分的收入、費用和利潤。這種方法提供了關於合同業務進度以及當期業績的有用信息。按照完工百分比法對當期合同收入和合同成本的估計，應以每個會計期間的累計金額為基礎。

10.10 合同的完工程度可以採用多種方法確定。主體應使用能夠可靠地計量已完成工程量的方法。依合同的性質，這些方法可以包括：

- (1) 至計算日止，因已完成工程量而發生的合同成本佔合同預計總成本的比例；
- (2) 測定已完成工程量；或者
- (3) 完成合同工程的實際比例。

從客戶處取得的進度款和預收款通常不能反映已完成的工程量。

10.11 承包商可能發生與合同中規定的未來業務相關的合同成本。如果這些合同成本將來能得到補償，那麼應確認為資產。這些成本表明應從客戶處得到的金額，因而通常被劃歸為在建工程。

10.12 如果對已經包括在合同收入中並已在損益表中確認的金額的可收回性有懷疑時，則不可收回的金額或補償的很可能性已不復存在的金額，應確認為費用，而不是作為合同收入金額的調整。

10.13 如果建造合同的結果不能可靠地預計，則：

- (1) 只有在發生的合同成本將來很可能得到補償的限度內的部分才能確認為收入；並且
- (2) 合同成本應在其發生的當期確認為費用。

關於建造合同的預計損失，應按第 10.15 段的要求立即確認為費用。

10.14 如果阻礙可靠地估計合同結果的不確定因素不復存在，與建造合同有關的收入和費用應按第 10.6 段而不是按第 10.13 段的規定加以確認。

預計損失的確認

10.15 如果合同總成本很可能超過合同總收入，則預計的損失應立即確認為費用。

10.16 確定這種損失時，無需考慮下列因素：

- (1) 是否已按合同開始施工；或者
- (2) 合同業務的完工程度。

披露

10.17 主體應披露：

- (1) 在當期確認為收入的合同收入金額；
- (2) 用於確定在當期確認的合同收入的方法；
- (3) 用於確定在建合同完工程度的方法。

10.18 主體應於資產負債表日披露與在建合同相關的下列每一項內容：

- (1) 迄今發生的成本總額以及已確認的利潤（扣減已確認的損失）；
- (2) 已收取的預收款金額；
- (3) 預留金額。

10.19 預留金額，是指在開出工程進度帳單時，扣下留待合同具體規定的條件已得到滿足或工程缺陷已經糾正之後才予支付的那部分金額。工程進度款，是指按完成的合同工程量開出帳單的金額，而不管它是否已經由客戶支付。預收款，是指承包商在相關的工程量完成之前收到的金額。

10.20 主體應列示：

- (1) 屬於一項資產的應向客戶收取的合同工程款總額；
- (2) 屬於一項負債的結欠客戶的合同工程款總額。

10.21 對於所有的在建合同，如果已發生的成本加上已確認的利潤（減去已確認的損失）超過進度款，應向客戶收取的合同工程款總額等於以下（1）減去（2）後的淨額：

- (1) 已發生的成本加上已確認的利潤；
- (2) 已確認的損失與進度款之和。

10.22 對於所有的在建合同，如果進度款超過已發生的成本加上已確認的利潤（減去已確認的損失），則結欠客戶的合同工程款總額等於以下（2）減去（1）後的淨額：

- (1) 已發生的成本加上已確認的利潤；
- (2) 已確認的損失與進度款之和。

第 11 條 - 借款費用

11.1 借款費用包括：

- (1) 銀行透支利息和長期及短期借款的利息；
- (2) 與借款相關的折價或溢價的攤銷；
- (3) 安排借款時發生的輔助費用的攤銷；
- (4) 融資租賃所形成的融資租賃費；
- (5) 作為外幣借款利息費用調整額的匯兌差額。

借款費用的確認

11.2 借款費用應於發生的當期確認為費用，除非主體選擇按第 11.3 段的要求對借款費用進行資本化。

借款費用資本化

11.3 主體可選擇對可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用，通過資本化成為該資產成本的組成部分。符合資本化條件的借款費用金額應按本準則的要求確定。

11.4 對於為獲得某項符合條件的資產而專門借入的資金，其符合資本化條件而計入該資產成本組成部分的借款費用金額，應以本期內發生在借款上的實際借款費用減去以該借款進行臨時性投資而獲得的投資收益來確定。

11.5 對於一般性借入資金用於獲取某項符合條件的資產，其符合資本化條件的借款費用金額應通過運用資本化比率乘發生在該資產上的支出確定。資本化比率應是主體當期尚未償付的所有借款（不包括為獲得某項符合條件的資產而專門借入的款項）的借款成本的加權平均值。某一期間資本化的借款費用的金額不應超過該期間內發生的借款費用金額。

11.6 借款費用資本化為符合條件的資產成本的組成部分應開始於：

- (1) 資產的支出發生時；
- (2) 借款費用發生時；以及
- (3) 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態所必要的準備工作正在進行中。

11.7 如果開發活動發生較長的中斷期間，應暫停借款費用的資本化。

- 11.8 為使符合條件的資產達到其預定的可使用或可銷售狀態而必要的準備活動實質上已完成時，借款費用的資本化應當停止。
- 11.9 如果符合條件的資產的各部分分別完工，而每部分在其他部分繼續建造的過程中可供使用，並且為使該部分達到預定可使用或可銷售狀態所必要的準備活動實質上已經完成，借款費用的資本化應當停止。

披露

11.10 財務報表應披露如下內容：

- (1) 借款費用採用的會計政策；
- (2) 本期已資本化的借款費用金額；以及
- (3) 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化比率。

第 12 條 - 所得稅

當期所得稅

- 12.1 當期和以前期間的當期所得稅，如果未支付，則應確認為一項負債。如果當期和以前期間已支付的金額超過那些期間應付的金額，則超過的部分應確認為一項資產。
- 12.2 當期和以前期間形成的當期所得稅負債（或資產），應按已執行的或到資產負債表日實質上已執行的稅率（和稅法）計算的、預期應付稅務部門（或從稅務部門返還）的金額計量。
- 12.3 主體不應確認遞延所得稅負債（指應稅暫時性差異計算的未來期間應付所得稅金額）和遞延所得稅資產。
- 12.4 除直接在權益中確認的交易或事項所產生的所得稅外，當期所得稅應確認為收益或費用並包括在該期間的損益中。
- 12.5 如果當期所得稅與在相同或不同期間直接貸記或借記入權益的項目相關，那麼它們應直接借記或貸記入權益。

列報

- 12.6 在資產負債表中，所得稅資產和所得稅負債應與其他資產和負債分開列報。
- 12.7 只有當以下情況都出現時，主體才能抵銷當期所得稅資產和所得稅負債：
- （1）主體擁有抵銷已確認金額的法定行使權；
 - （2）主體打算以淨額基礎結算，或同時變現該資產和償付該負債。

披露

- 12.8 所得稅費用(或收益)的主要組成部分應單獨披露。

第 13 條 - 匯率變動的影響

外幣交易

13.1 外幣交易是指以外幣計價或要求以外幣結算的交易，主要包括下列交易：

- (1) 買入或賣出以外幣計價的貨物或服務；
- (2) 由於借入或借出資金而形成的外幣應付或應收款項；或者
- (3) 取得或處置以外幣計價的資產，或者發生或結算以外幣計價的負債。

13.2 外幣交易應在初始確認時以功能貨幣記錄，按交易發生日功能貨幣和外幣之間的即期匯率進行折算。

13.3 在每一個資產負債表日：

- (1) 外幣貨幣性項目應按期末匯率折算；並且
- (2) 以歷史成本計量的外幣非貨幣性項目應按交易發生日的匯率折算。

13.4 由於結算貨幣性項目或折算貨幣性項目時，採用不同於當期初始確認時折算所採用的匯率，或折算前期財務報表所採用的匯率而產生的匯兌差額，應在其形成的當期計入損益。

13.5 如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接在權益下確認，該項利得或損失的匯兌部分應直接在權益下確認。相反，如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接計入損益，該項利得或損失的匯兌部分應直接計入損益。

折算為列報貨幣

13.6 如果主體或國外分支機構的功能貨幣不同於主體的列報貨幣，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為列報貨幣：

- (1) 每一份列報的資產負債表中的資產、負債，應以相應資產負債表日的期末匯率進行折算；
- (2) 每一份列報的損益表中的收益和費用項目，應以會計期間的平均匯率或期末匯率進行折算；
- (3) 產生的所有匯兌差額應確認為單獨列示的權益項目。

13.7 在處置國外分支機構時，與該國外分支機構相關並且已作為單列權益項目遞延的累計匯兌差額，應在確認處置利得或損失時計入損益。

披露

13.8 主體應披露：

- (1) 外幣交易所採用的會計政策；
- (2) 計入當期損益的匯兌差額；以及
- (3) 歸類為單列權益項目的匯兌差額淨額，以及該匯兌差額淨額在期初和期末之間的變動。

13.9 如果列報貨幣不同於功能貨幣，應說明這一事實，同時披露使用另一種列報貨幣的原因。如果功能貨幣發生變動，應披露改變的原因。

第14條 - 資產負債表日後事項

資產負債表日後調整事項

- 14.1 主體應調整其財務報表中已確認的金額，以反映資產負債表日後的調整事項。
- 14.2 下面是資產負債表日後調整事項的例子，這些事項要求主體調整其已在財務報表中確認的金額，或確認以前未確認的項目：
- (1) 資產負債表日後法院訴訟案件的結案，因為其證實了主體在資產負債表日已存在的現時義務，要求主體調整已確認的準備，或確認一項準備，而不是僅僅披露一項或有負債；
 - (2) 資產負債表日後收到的信息，表明資產在資產負債表日已減值，或以前為該項資產確認的減值損失金額需要調整。例如：
 - [1] 資產負債表日後發生的客戶的破產，通常證實了在資產負債表日應收帳款損失已經存在，主體需要調整應收帳款帳戶的帳面金額；
 - [2] 資產負債表日後存貨的銷售，可能提供了其在資產負債表日可變現淨值的證據；
 - (3) 資產負債表日後確定的資產負債表日前的購入資產的成本，或售出貨產的收入；
 - (4) 資產負債表日後確定的利潤分配額或紅利支付額，如果主體由於資產負債表日前事項的結果，有在資產負債表日作出這種支付的現時法定或推定義務；
 - (5) 表明財務報表不正確的欺詐或差錯的發現。

資產負債表日後非調整事項

- 14.3 主體不應為資產負債表日後的非調整事項而調整其財務報表中已確認的金額。
- 14.4 資產負債表日後非調整事項的一個例子是資產負債表日和財務報表批准報出日之間投資市價的下跌。投資市價的下跌通常與資產負債表日的投資狀況無關，但反映了以後期間發生的情況。因此，主體不調整該項投資在財務報表中確認的金額。類似地，主體不更新該項投資在資產負債表日披露的金額，雖然根據第14.8段的要求可能需要作出補充披露。
- 14.5 下面是資產負債表日後非調整事項的例子，這些事項可能非常重要，以致於不進行披露將會影響財務報表使用者作出正確評價和決策的能力：
- (1) 宣佈一項終止經營的計劃，處置屬於終止經營的資產或清償屬於終止經營的負

- 債，或簽訂出售這種資產或清償這種負債的約束性協議；
- (2) 資產的大量購買和處置，或政府對主要資產的徵用；
- (3) 資產負債表日後的火災對主要生產廠房的毀壞；
- (4) 發生了重大的承諾或或有負債，例如，提供重大的擔保；
- (5) 開始了一項產生於資產負債表日後事項的重大的訴訟。

14.6 如果主體在資產負債表日後向其權益性工具持有者宣告股利，則主體不應在資產負債表日將這些股利確認為負債。

持續經營

14.7 如果管理層打算在資產負債表日後清算主體或停止營業，或除此之外沒有切實的方案可供選擇，則主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

披露

14.8 如果資產負債表日後的非調整事項非常重要，以致於不作披露將會影響財務報表使用者作出正確評價和決策的能力，則主體應對每一重要類別的資產負債表日後非調整事項披露如下信息：

- (1) 事項的性質；
- (2) 對財務影響的估計，或不能作出這種估計的說明。

14.9 如果主體在資產負債表日後獲得關於資產負債表日存在情況的信息，主體應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。

14.10 主體應披露財務報表批准報出的日期和由誰作出該批准。如果主體的所有者或其他人有權對報出的財務報表進行修改，主體應披露這一事實。

第 15 條 - 關聯方披露

15.1 本準則只涉及關聯方關係和交易的識別和披露。在考慮各種可能的關聯方關係時，應注重關係的實質，而不僅僅是法律形式。

15.2 在本準則中，下列情形不屬於關聯方：

- (1) 僅僅在關鍵管理人員中擁有一位共同董事或其他人員的兩個主體；
- (2) 僅共享合營企業控制權的兩個合營者；
- (3) 僅出於與主體間正常交往的：

- [1] 資金提供者；
- [2] 工會；
- [3] 公用事業；以及
- [4] 政府部門和機構。

即使他們可能影響主體的行動自由或參與其決策過程。

- (4) 僅出於經濟依賴性而與主體發生大量業務往來的客戶、供應商、特許商、分銷商或普通代理商。

披露

15.3 無論關聯方之間是曾發生交易，都應披露母公司和子公司之間的關係。主體應披露其母公司的名稱。

15.4 主體應披露關鍵管理人員的報酬總額。

15.5 如果關聯方之間發生了交易，主體應披露關聯方關係的性質，以及為理解關聯方關係對財務報表的潛在影響所必需的關於交易和未結算餘額的信息。披露內容最少應包括：

- (1) 交易的金額；
- (2) 未結算餘額的金額，以及：
 - [1] 未結算餘額的條款和條件，包括它們是否被擔保，以及結算時將提供的對價的性質；
 - [2] 給予或收到的所有擔保的詳細信息。
- (3) 與未結算餘額的金額相關的可疑債權準備；
- (4) 由於關聯方產生的壞帳或可疑債權而在本期確認的費用。

15.6 下面是一些被披露的交易例子，如果它們是與關聯方進行的話：

- (1) 商品（製成品或品未完工產品）的購銷；
- (2) 不動產和其他資產的購銷；
- (3) 勞務的提供或接受；
- (4) 租賃；
- (5) 研究與開發項目的轉移；
- (6) 按許可協議進行的轉移；
- (7) 按融資協議進行的轉移（包括貸款和現金或實物權益性投資）；
- (8) 擔保和抵押條款；
- (9) 代表主體或由主體代表另一方進行的債務結算。

15.7 對性質類似的項目，除非為理解關聯方交易對主體財務報表的影響而必須單獨列示外，可以匯總反映。

附件二

財務報告準則

目 錄

《編報財務報表的框架》

《國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則》

《國際會計準則第1號——財務報表的列報》

《國際會計準則第2號——存貨》

《國際會計準則第7號——現金流量表》

《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》

《國際會計準則第10號——資產負債表日後事項》

《國際會計準則第11號——建造合同》

《國際會計準則第12號——所得稅》

《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》

《國際會計準則第17號——租賃》

《國際會計準則第18號——收入》

《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》

《國際會計準則第23號——借款費用》

《國際會計準則第36號——資產減值》

《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》

《國際會計準則第38號——無形資產》

編報財務報表的框架

《編報財務報表的框架》由國際會計準則委員會理事會於1989年4月批准，1989年7月公佈，於2001年4月被國際會計準則理事會採納。

目 錄

前言

引言	段落 1 - 11
目的和現狀	1 - 4
範圍	5 - 8
使用者及其信息需求	9 - 11
財務報表的目標	12 - 21
財務狀況、經營業績和財務狀況變動	15 - 21
附註和附表	21
基礎假設	22 - 23
權責發生制	22
持續經營	23
財務報表的質量特徵	24 - 46
可理解性	25
相關性	26 - 30
重要性	29 - 30
可靠性	31 - 38
真實反映	33 - 34
實質重於形式	35
中立性	36
審慎	37
完整性	38
可比性	39 - 42
相關和可靠信息的制約因素	43 - 45
及時性	43
效益和成本之間的平衡	44
各質量特徵之間的平衡	45
真實和公允觀點／公允表述	46
財務報表的要素	47 - 81
財務狀況	49 - 52
資產	53 - 59
負債	60 - 64
權益	65 - 68
業績	69 - 73

收益	74 - 77
費用	78 - 80
資本保全調整	81
財務報表要素的確認	82 - 98
未來經濟利益的可能性	85
計量的可靠性	86 - 88
資產的確認	89 - 90
負債的確認	91
收益的確認	92 - 93
費用的確認	94 - 98
財務報表要素的計量	99 - 101
資本和資本保全概念	102 - 110
資本概念	102 - 103
資本保全概念和利潤的確定	104 - 110

前言

世界上許多主體都編製並且向外部使用者提供財務報表。儘管不同國家的財務報表看上去可能相似，但實際上是有差別的。這可能是由於社會、經濟和法律環境的不同以及不同國家在制定本國標準時考慮到財務報表不同使用者的需要所引起的。

這些不同的環境，導致對財務報表的要素如資產、負債、權益、收益和費用使用各不相同的定義。它們還導致對財務報表的項目使用不同的確認標準，並導致對計量基礎的不同取捨。財務報表的範圍和財務報表中的披露內容，也受其影響。

國際會計準則委員會致力於尋求有關編報財務報表的法規、會計準則和程序的協調以縮小這些差別。它認為通過注重為提供對經濟決策有用的信息而編製的財務報表，可以最好地尋求進一步的協調。

國際會計準則委員會理事會認為，為這種目的編製的財務報表，符合大多數使用者的共同需要。這是因為幾乎所有的使用者都要作經濟決策，例如：

- (1) 決定何時購入、持有或出售權益性投資；
- (2) 評價主體管理層的受托責任或經管責任；
- (3) 評價主體向其僱員支付工資和提供其他福利的能力；
- (4) 確定對主體貸款的安全程度；
- (5) 確定稅收政策；
- (6) 確定可供分配的利潤和股利；
- (7) 編製和使用國民收入統計指標；或者
- (8) 監管主體的活動。

然而，理事會認為，政府特別有可能為了自己的目的而規定不同的或額外的要求。不過，這些要求除非也能滿足其他使用者的需要，否則就不應當影響為了其他使用者的利益而發佈的財務報表。

財務報表最常見的是根據以可收回歷史成本為基礎的會計模式和名義財務資本保全概念進行編製的。為了達到提供對經濟決策有用的信息這一目的，其他模式和概念可能更為合適，不過當前對此變動尚未達成共識。因此，本框架是適用於一系列的會計模式以及資本和資本保全概念而制定的。

引言

目的和現狀

1. 本《框架》確立為外部使用者編報財務報表所依據的概念。本《框架》的目的是：

- (1) 幫助國際會計準則委員會理事會制定新的國際會計準則和審議現有的國際會計準則；
- (2) 為減少國際會計準則所允許選用的會計處理方法的數量提供基礎，藉以協助國際會計準則委員會理事會推進與編報財務報表有關的法規、會計準則和程序的協調；
- (3) 幫助國家會計準則制定機構制定本國的準則；
- (4) 幫助財務報表編製者應用國際會計準則和處理尚待列作國際會計準則項目的問題；
- (5) 幫助審計師形成關於財務報表是否符合國際會計準則的意見；
- (6) 幫助使用者理解根據國際會計準則編製的財務報表包括的信息；以及
- (7) 向關心國際會計準則委員會工作的人士提供關於制定國際會計準則的方法的信息。

2·本《框架》不是一份國際會計準則，因此不對任何特定的計量和列報問題確立標準。本《框架》的任何內容均不超越具體的國際會計準則。

3·國際會計準則委員會理事會承認，在為數不多的情況下，本《框架》和某項國際會計準則之間可能會有抵觸。在那些有抵觸的情況下，應當以國際會計準則而不是本《框架》的要求為準。然而，由於國際會計準則委員會理事會在制定新準則和審議現有準則的過程中，將受到本《框架》的指導，本《框架》和國際會計準則之間抵觸情況的數量將隨著時間的推移而減少。

4·本《框架》將在理事會運用本《框架》的工作經驗的基礎上不時地進行修訂。

範圍

5·本《框架》包括：

- (1) 財務報表的目標；
- (2) 決定財務報表信息有用性的質量特徵；
- (3) 構成財務報表的要素的定義、確認和計量；以及
- (4) 資本和資本保全概念。

6·本《框架》關係到通用財務報表（下稱“財務報表”），包括合併財務報表。這類財務報表至少是按年度編報，並且是針對眾多使用者的共同的信息需要。這些使用者中，有的可能要求並且有權取得屬於財務報表內容以外的信息。然而，許多使用者不得不依靠財務報表作為財務信息的主要來源，因此，編報此類財務報表應當考慮到他們的需要。專用財務報告，例如招股說明書和為納稅目的而編製的計算表，在本《框架》的範圍之外。不過，在有關專用報告的要求允許時，本《框架》仍然適用。

7·財務報表是財務報告程序的組成部分。全套財務報表通常包括資產負債表、損益表、財務狀況變動表（此表有很多列報方式，例如，可以是現金流量表或資金流量表），以及作為財務報表必要組成部分的附註、其他報表和說明材料。財務報表還可能包括基於或源自上述

報表並應隨之一同閱讀的附表和補充信息。例如，這些附表和補充信息可能涉及行業分部和地區分部的財務信息以及價格變動影響的披露。不過，財務報表不包括董事會報告、董事長陳述和管理層討論與分析以及可能列入財務報告或年度報告中的類似項目。

8·本《框架》適用於所有商業、工業和經營性的報告主體，不論其屬於公共部門還是私營部門。報告主體是指存在依靠其財務報表作為財務信息主要來源的使用者的主體。

使用者及其信息需求

9·財務報表的使用者包括現有的和潛在的投資者、僱員、貸款人、供應商和其他商業債權人、顧客、政府及其機構和公眾。他們利用財務報表來滿足對信息的某些不同需求。這些需求包括：

- (1) 投資者。風險資本的提供者及其顧問關心他們投資的內在風險和投資回報。他們需要信息來幫助他們決定是否應當買進、持有或賣出。股東們還關心能幫助他們評估主體支付股利能力的信息。
- (2) 僱員。僱員及其代表組織關心有關其僱主的穩定性和獲利能力的信息，以及能使他們評估主體提供報酬、退休福利和就業機會的能力的信息。
- (3) 貸款人。貸款人關心那些能使他們確定自己的貸款和貸款利息能否得到按期支付的信息。
- (4) 供應商和其他商業債權人。供應商和其他債權人關心能使他們確定主體所欠他們的款項能否如期支付的信息。商業債權人只要不依賴主體繼續作為其主要顧客，其對主體的關心在期間上就可能比貸款人要短。
- (5) 顧客。顧客對於有關主體延續性的信息有興趣，特別是在與主體有長期性聯繫或是依賴主體的情況下。
- (6) 政府及其機構。政府及其機構關心資源的分配，因此也關心主體的活動。為了監管主體的活動，決定稅收政策和作為國民收入等統計資料的基礎，他們也需要有關信息。
- (7) 公眾。主體以各種方式影響到公眾的成員。例如，主體可能以多種方式對當地經濟做出貢獻，包括其僱用的人數和對當地供應商的惠顧。財務報表通過提供關於主體景氣趨勢、近期發展和活動範圍的信息，可以對公眾有所幫助。

10·雖然上述使用者對信息的需求不可能完全由財務報表來滿足，但是，其中有些需求對於所有的使用者是共同的。由於投資者是主體風險資本的提供者，提供滿足他們需要的財務報表，也可以滿足財務報表所能夠滿足的其他使用者的大部分需求。

11·主體管理層對於編報主體的財務報表負有首要責任。管理層關心財務報表中包括的信息，儘管它能夠取得有助於執行計劃、決策和控制職責的額外的管理和財務信息。管理層有能力確定那些額外信息的形式和內容，以滿足自己的需求。但是，有關那些信息的報告，超出了本《框架》的範圍。然而，公開的財務報表所依據的是，管理層使用的關於主體財務

狀況、經營業績和財務狀況變動的信息。

財務報表的目標

12. 財務報表的目標，是提供在經濟決策中有助於一系列使用者的關於主體財務狀況、經營業績和財務狀況變動的信息。

13. 為此目的編製的財務報表，能夠滿足大多數使用者的共同需求。不過，財務報表並不能提供使用者為了經濟決策所需的全部信息，因為財務報表主要是描繪過去事件的財務影響，而且不一定提供非財務信息。

14. 財務報表還反映管理層對交托給它的資源的經管成果或受托責任。使用者之所以評估管理層的受托責任或經管責任，是為了能夠作出經濟決策。例如，是持有還是出售其對主體的投資，是續聘還是調換管理者。

財務狀況、經營業績和財務狀況變動

15. 財務報表使用者的經濟決策，要求評估主體產生現金和現金等價物的能力及其產生的時間和確定性。這種能力最終確定了諸如主體與其僱員和供應商結算、支付利息、償還貸款和對其所有者進行分配的能力等。如果使用者得到的信息著重於主體的財務狀況、經營成果和財務狀況的變動，他們就能更好地評估這種產生現金和現金等價物的能力。

16. 主體的財務狀況受到主體控制的資源、主體的資金結構、變現能力和償債能力以及主體適應其所處環境變化的能力的影響。關於主體所控制的經濟資源和主體過去改造資源能力的信息，有助於預測主體今後產生現金和現金等價物的能力。關於資金結構的信息，有助於預測今後對借款的需要、今後的利潤和現金流量將如何在那些擁有對主體的權利的各方之間分配，還有助於預測主體進一步籌集資金的成功程度。關於變現能力和償債能力的信息，有助於預測主體在其財務承諾到期時履行承諾的能力。變現能力，是指在考慮到本期的財務承諾之後，近期內現金可供運用的情況。償債能力，是指在較長的時期內，財務承諾到期時有無現金可供履行承諾。

17. 關於主體的經營業績尤其是獲利能力的信息，是評估主體今後有可能控制的經濟資源的潛在變動所需要的，在這方面，關於經營業績變化的信息是重要的。關於經營業績的信息有助於預測主體在現有資源基礎上產生現金流量的能力，還有助於判斷主體利用新增資源可能取得的效果。

18. 關於主體財務狀況變動的信息，有助於評價主體在報告期內投資、籌資和經營等活動。對於主體產生現金和現金等價物的能力和主體在運用這些現金流量方面的需要，這種信息可以給使用者提供評估的基礎。在編製財務狀況變動表時，可以有多種方式對資金作出定義，例如全部財務資源、營運資本、流動性資產或現金。本《框架》不規定資金的定義。

19．關於財務狀況的信息主要在資產負債表內提供。關於經營業績的信息主要在損益表內提供。關於財務狀況變動的信息，在財務報表中用一份單獨的報表提供。

20．財務報表的各個組成部分相互聯繫，因為他們反映相同的交易或其他事項的不同方面。每一種報表提供的信息雖然都和別的報表不同，但都不是僅用於某一目的，也不可能為使用者的特定需求提供所需的全部信息。例如，損益表如果不與資產負債表和財務狀況變動表一同使用，就只能提供關於經營業績的不完整的情況。

附註和附表

21．財務報表還包括附註、附表和其他信息。例如，其中可能包括與使用者需求有關的關於資產負債表和損益表項目的額外信息，還可能包括影響到主體的風險和不確定因素的情況以及資產負債表內未予確認的資源和義務（例如礦藏）。關於地區分部和行業分部的信息和關於價格變動影響的信息，也可以用補充信息的形式提供。

基礎假設

權責發生制

22．為了達到其目的，財務報表根據會計上的權責發生制編製。按照權責發生制，要在交易和其他事項發生時（而不是在收到或支付現金或現金等價物時）確認其影響，而且要將它們記入與其相聯繫的期間的會計紀錄並在該期間的財務報表中予以報告。根據權責發生制編製的財務報表，不僅告訴使用者過去發生的、關係到現金收付的交易，而且告訴他們未來支付現金的義務和代表未來將要收到現金的資源。因此，這些財務報表提供在經濟決策中對使用者最為有用的關於過去發生的交易和其他事項的信息。

持續經營

23．財務報表的編製，通常是根據主體是經營中的主體並且在可以預見的將來會繼續經營的假定，從而假定主體既不打算也沒有必要實行清算或大大縮小經營規模。如果有這種打算或必要，財務報表就可能必須按照不同的基礎編製，然而要是那樣做，就應當說明所採用的基礎。

財務報表的質量特徵

24．質量特徵指使財務報表提供的信息對使用者有用的那些性質。四項主要的質量特徵是可理解性、相關性、可靠性和可比性。

可理解性

25．財務報表中所提供信息的基本質量特徵之一，就是便於使用者理解。為此目的，人們假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面的知識，並且願意相當努力地去研究信息。然而，有些涉及複雜事項的信息，因其對使用者經濟決策需要的相關性而應當列入財務報表。不能僅僅以可能使某些使用者難以理解為由而將其排除在外。

相關性

26．信息要成為有用的，就必須與使用者的決策需要相關。當信息通過幫助使用者評估過去、現在或未來的事項或者通過確證或糾正使用者過去的評價，影響到使用者的經濟決策時，信息就具有相關性。

27．信息的預測作用和確證作用是相互聯繫的。例如，關於擁有資產的現有水平和結構的信息，在使用者致力於預測主體利用機遇和應付不利形勢的能力時，對使用者有價值。關於過去對主體結構或計劃的經營活動的結果等情況的預測，同樣的信息則可以起到確證作用。

28．預測未來的財務狀況和經營業績以及股利和工資的支付、證券價格的變動和主體在承諾到期時履行承諾的能力等等使用者關心的其他事宜，常常以關於財務狀況和過去經營業績的信息為基礎。信息要具有預測價值，不一定非要採取明確的預測形式。有關過去交易和事項的編報形式本身，就能提高根據財務報表進行預測的能力。例如，如果分別披露異常、非正常和偶發的收益或費用項目，就可以提高損益表的預測價值。

重要性

29．信息的相關性受到其性質和重要性的影響。在有些情況下，單憑信息的性質就足以決定其相關性。例如，不論一個新分部在報告期內取得的經營成果的重要性如何，關於新分部的報告都可能影響對於主體面臨的風險和機遇的評估。在另外一些情況下，性質和重要性都是重要的，例如，所持有的、與經營業務相適應的各主要類別存貨的金額。

30．如果信息的省略或誤報會影響使用者根據財務報表作出的經濟決策，信息就具有重要性。重要性取決於需作判斷的項目的大小或在出現省略或發生誤報的特定情況下，所導致差錯的大小。因此，重要性與其說是信息要成為有用所必須具備的基本質量特徵，倒不如說

是提供一個分界線或取捨點。

可靠性

31. 信息要有用，還必須可靠。當其沒有重要差錯或偏向，並能如實反映其所擬反映或理當反映的情況而能供使用者作依據時，信息就具備了可靠性。

32. 信息可能會具有相關性，而在性質或反映上卻不可靠，致使確認這種信息有可能帶來潛在誤導。例如，如果有一項法律訴訟，對損失的賠償要求是否成立及其金額都處於爭議當中，雖然主體披露賠償的金額和情況可能是適宜的，卻可能不宜在資產負債表內確認索償的全部金額。

真實反映

33. 信息要可靠，就必須真實反映其所擬反映或理當反映的交易或事項。因此，舉例來說，資產負債表應當真實反映在報告日符合確認標準的那些形成主體資產、負債和權益的交易和其他事項。

34. 大多數財務信息都可能存在不足以真實反映所擬反映情況的風險。這倒不是由於偏向，而是由於：所應計量的交易或其他事項的認定，或是能夠確切傳達相應信息的計量和列報方法的設計與運用存在內在困難。在有些情況下，對於項目的財務影響的計量太不確定，故而主體一般不在財務報表中確認這些項目。例如，隨著時間的推移，雖然大多數主體都會在內部產生商譽，但是要可靠地認定或計量這種商譽，常常是困難的。然而，在另一些情況下，對項目予以確認並披露其確認和計量方面存在差錯的風險，則可能是恰當的。

實質重於形式

35. 信息如果要想真實反映其所擬反映的交易或其他事項，那就必須根據它們的實質和經濟現實，而不是僅僅根據它們的法律形式進行核算和反映。交易或其他事項的實質，與它們的法律形式或人為形式的明顯外表並不總是一致的。例如，主體將一項資產處置給另一方，可以在文件中聲稱將法律所有權轉移給該方；然而，可能還存在確保主體繼續享受該項資產中所包含的未來經濟利益的協議。在這種情況下，將其作為一項銷售來報告就不是真實反映所達成的交易（如果確有交易存在的話）。

中立性

36. 財務報表中包含的信息要可靠，就必須是中立的，也就是不帶偏向的。如果財務報表通過選取和列報信息去影響決策和判斷，以求達到預定的效果或結果，那種財務報表就不

是中立的。

審慎

37·不過，財務報表的編製者確實必須考慮到許多事項和情況下必然會有的不確定因素，例如有疑問的應收帳款的可收回程度、廠場和設備大概的使用年限、可能發生保修要求的次數。這類不確定因素是通過披露其性質和程度，以及通過在編製財務報表時實行審慎原則來確認的。審慎是指在有不確定因素的情況下作出所要求的估計時，在判斷中加入一定程度的謹慎，以便不虛計資產或收益，也不少計負債或費用。然而，審慎的運用並不允許諸如設立秘密儲備、超額準備，故意低估資產或收益或故意高估負債或費用等，因為那樣編製的財務報表不可能是中立的，從而也就不具有可靠性。

完整性

38·財務報表中的信息要具有可靠性，就必須在重要性和成本允許的範圍內做到完整。遺漏會造成信息的虛假或誤導，從而使信息不可靠並且在相關性上有缺陷。

可比性

39·為了明確主體財務狀況和經營業績的變化趨勢，使用者必須能夠比較主體不同時期的財務報表。為了評估不同主體相對的財務狀況、經營業績和財務狀況變動，使用者還必須能夠比較不同主體的財務報表。因此，對整個主體及其不同時點以及對不同的主體而言，同類交易或其他事項的計量和列報，都必須採用一致的方法。

40·可比性這一質量特徵有一個重要的含義，即應當把編製財務報表所採用的會計政策、這些政策的變動和變動的影響告訴使用者。使用者要能夠辨別同一主體在不同期間以及不同主體對相同的交易和其他事項所採用的會計政策之間的差別。遵循國際會計準則（包括披露主體所採用的會計政策），將有助於達到可比性。

41·對可比性的需要，不應當混同於單純的統一性，並且不應當允許其成為引入經過改進的會計準則的障礙。如果採用的會計政策不符合相關性和可靠性等質量特徵，主體就不宜繼續以相同的方式核算某一交易或其他事項。在存在更為相關和更為可靠的選擇時，主體不宜保持其會計政策不變。

42·因為使用者希望去比較主體在不同時期的財務狀況、經營業績和財務狀況變動，所以，財務報表反映以前各期的對應信息是重要的。

相關和可靠信息的制約因素

及時性

43. 信息的報告如果不適當地拖延，就可能失去其相關性。管理層可能需要權衡及時報告與提供可靠信息的相對優點。為了在及時的基礎上提供信息，在了解某一交易或其他事項的所有各方面之前，就可能有必要作出報告，這就會損害可靠性。相反，如果推遲到了解所有方面以後再報告，信息可能極為可靠，但是對於必須在事中決策的使用者，用處可能很小。要在相關性和可靠性之間達到平衡，決定性的問題是如何最佳地滿足使用者的經濟決策需要。

效益和成本之間的平衡

44. 效益和成本之間的平衡，與其說是一個質量特徵，倒不如說是一個普遍存在的約束因素。信息所產生的效益，應當超過提供信息的成本。然而，效益和成本的評價，實質上是一種判斷過程。再說，成本也不一定落到享受效益的那些使用者頭上。除了專門為其提供信息的使用者之外，其他使用者也可能享受效益。例如，向放款人提供進一步的信息，可能減少主體的借款費用。因此，在某些特定情況下，難以實行成本效益測試。然而，財務報表的編製者和使用者，尤其是準則制定者，應當意識到這一約束因素。

各質量特徵之間的平衡

45. 在實務中，常常需要各質量特徵之間權衡或取捨。其目的一般是為了達到質量特徵之間的適當平衡，以便滿足財務報表的目標。質量特徵在不同情況下的相對重要性，屬職業判斷問題。

真實和公允觀點 / 公允表述

46. 人們常說，財務報表體現了有關主體財務狀況、經營業績和財務狀況變動的真實和公允的觀點，或是公允地表述了主體的財務狀況、經營業績和財務狀況變動。本《框架》雖然不直接涉及這些概念，但是，運用主要的質量特徵和適當的會計準則，通常可以產生表達一般所理解的真實和公允信息的財務報表，或是公允地表述信息的財務報表。

財務報表的要素

47. 財務報表反映交易和其他事項的財務影響，是根據交易和其他事項的經濟特性，把

它們分成大類。這些大類稱作財務報表的要素。與資產負債表內財務狀況的計量直接聯繫的要素是資產、負債和權益。與損益表內經營業績的計量直接聯繫的要素是收益和費用。財務狀況變動表通常反映損益表要素以及資產負債表要素的變動，所以，本《框架》不確定財務狀況變動表特有的要素。

48．這些要素在資產負債表和損益表內的列示，涉及次一級的分類過程。例如，資產和負債可以根據其性質或其在主體經營中的作用進一步作出分類，以便按照在經濟決策上對使用者最為有用的方式提供信息。

財務狀況

49．直接關係到財務狀況計量的要素是資產、負債和權益。他們的定義如下：

- (1) 資產是指由於過去事項而由主體控制的、預期會導致未來經濟利益流入主體的資源。
- (2) 負債是指主體由於過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。
- (3) 權益是指主體資產扣除主體全部負債以後的餘剩利益。

50．資產和負債的定義確定了它們的基本特點，而不是規定它們在資產負債表內得到確認必須達到的標準。因此，定義中包括的某些項目，並不能在資產負債表內確認為資產或負債，因為它們不能滿足第82段至98段所論述的確認標準。特別是，在確認資產和負債之前，未來經濟利益將會流入或流出主體的預期，必須有足夠的確定性，以符合第83段的可能性標準。

51．在評估某一項目是否符合資產、負債或權益的定義時，應當注意其內在實質和經濟現實，而不僅僅是其法律形式。以融資租賃為例，其實質和經濟現實就是承租人通過承擔支付約等於資產公允價值和有關財務費用的義務，獲取了在其使用年限的大部分時間內使用租賃資產的經濟利益。因此，融資租賃形成的項目，符合資產和負債的定義，並且在承租人的資產負債表內加以確認。

52．根據現行國際會計準則編製的資產負債表，可能包括不符合資產或負債的定義，又沒有列示為權益的項目。不過，第49段所規定的定義，是今後審議現行國際會計準則和進一步制定準則的依據。

資產

53．資產中包含的未來經濟利益，是指直接或間接地導致現金和現金等價物流入主體的潛力。這種潛力可以是生產性的，即是主體經營活動的一部分。它也可能採取可以轉化為現金或現金等價物的形式，或是採取能夠減少現金流出的形式，例如，當另一製造工藝能夠降低生產成本時。

54. 主體通常將其資產用於生產能夠滿足顧客欲望或需求的產品和勞務；由於這些產品和勞務能夠滿足這些欲望或需求，顧客願意為得到它們而付款，從而使現金流入主體。現金本身就能為主體提供服務，因為現金能夠支配其他資源。

55. 資產中包含的未來經濟利益可以以若干方式流入主體。例如，一項資產可以：

- (1) 單獨使用或與其他資產結合起來使用，生產出產品或勞務供主體出售；
- (2) 換取其他資產；
- (3) 用於償還債務；或者
- (4) 分配給主體的所有者。

56. 許多資產，如不動產、廠場和設備，都具有實物形態。但是，實物形態並不是資產的存在所必不可少的。以專利權和版權為例，如果它們預期為主體帶來未來經濟利益，並且是為主體所控制的，那它們就是資產。

57. 許多資產，例如應收款和不動產，都與法定權利（包括所有權）相聯繫。在確定資產的存在時，所有權不是必不可少的。以根據租約持有的不動產為例，如果主體控制了預期從不動產產生的利益，則該項不動產就是一項資產。儘管主體控制利益的能力通常是來自法定權利，但是，即使是在沒有法定控制權的情況下，一個項目也可能符合資產的定義。例如，從開發活動中取得的技術訣竅，在主體通過保守秘密控制其預期帶來的利益時就可能符合資產的定義。

58. 主體的資產源自過去的交易或其他事項。主體獲取資產，通常是通過購買或生產，但是其他交易或事項也可以產生資產。這方面的例子有：主體因政府鼓勵某一地區經濟發展的規劃而獲得的不動產以及發現的礦藏。預期在未來發生的交易或事項本身不一定形成資產，舉例來說，購買存貨的意圖本身並不符合資產的定義。

59. 發生支出和形成資產之間有密切的聯繫，但是這兩者不一定同時發生。因此，當主體發生支出時，可能證明正在尋求未來經濟利益，但不一定能確定無疑地保證已取得了一項符合資產定義的項目。同樣的是，沒有相關的支出，並不說明一個項目不符合資產的定義，因而不能在資產負債表內予以確認，例如，捐贈給主體的項目，就可能符合資產的定義。

負債

60. 負債的一項基本特徵，是主體承擔著現時義務。義務是以某種方式採取行動或執行的職責或責任。由於具有約束力的合同或法定要求，義務在法律上可能是強制執行的。例如，收到貨物或勞務而發生的應付款項，通常就是這種情況。然而，義務還可能產生於正常的業務活動、習慣以及為了保持良好的業務關係或公道行事的願望。如果主體確定一項政策，即使產品在保證期期滿以後才顯現缺陷也要予以修理，則主體在已經售出的產品上預期將會花費的金額就是負債。

61. 在現時義務和未來承諾之間，需要劃一條界線。主體管理層決定今後購買資產，其本身並不產生現時義務。通常，只有在資產已經交付，或是主體已經簽訂了不可撤銷的購買

資產協議時才產生義務。在後一種情況下，協議不可撤銷的含意在於，不履行義務會產生經濟後果，例如，由於存在巨額罰金，主體已無法避免其資源流入對方。

62. 現時義務的履行通常關係到主體放棄含有經濟利益的資產，以滿足對方的要求。現時義務的履行，可採取若干方式，例如：

- (1) 支付現金；
- (2) 轉讓其他資產；
- (3) 提供勞務；
- (4) 以其他義務替換該項義務；
- (5) 將該項義務轉換為權益。

義務也可以用其他方式了結，例如債權人放棄或喪失其權利。

63. 負債產生於過去的交易或其他事項。舉例說來，購置貨物或使用勞務會產生應付帳款（除非已經預付或是在交貨時支付），接受銀行貸款則會產生償還貸款的義務。主體還可以根據當年客戶的購貨，將未來的回扣確認為負債。在這種情況下，過去的商品銷售就是產生負債的交易事項。

64. 有些負債的計量，只能採用很大程度的估計。有的主體把這些負債稱作準備。在有些國家，這些準備不作為負債，因為它們對負債的概念定義狹窄，使之只包括那些不需估計即可確定的金額。第49段中負債的定義，採取了寬泛的方式。因此，如果一項準備關係到一項現時義務並且符合定義的其餘內容，即使其金額有待估計，這項準備仍然是負債。例如根據現有的產品保證規定所需支出而計提的準備和為了承擔養老金義務而計提的準備。

權益

65. 權益在第49段中雖然只是定義為剩餘額，它在資產負債表內還是可以進一步分類的。例如，在公司制主體中，可以分項列示股東投入資本、留存收益、反映留存收益分撥的公積和反映資本保全調整的公積。這些分類表明主體進行分配或以其他方式動用其權益的能力所受到的法律限制或其他限制，對於財務報表使用者的決策需要是相關的。這些分類還可能反映這樣的事實，即在主體中，擁有所有權的各方對收取股利或收回繳入資本有不同的權利。

66. 公積的設立，有時是法定的或其他法律所要求的，其目的是給主體及其債權人增加一種不受虧損影響的額外保障。如果稅法准許在提存其他公積時可以免除或減少所得稅負債，主體也可能會設立這些其他公積。這類因法律、法規和稅法而設的公積是否存在及其金額大小，可能是與使用者決策需要相關的信息。這些公積的結轉是留存收益的分撥，而不是費用。

67. 資產負債表內列示的權益金額，取決於資產和負債的計量。在正常情況下，權益的合計金額，只是偶然符合主體股份的市場價值總額，或者只是偶然符合分項處置主體淨資產或是將主體作為持續經營主體處置所能得到的資金總額。

68. 從事工商業活動的主體形式，通常有個人獨資、合夥經營、信託和各種形式的政府

經營機構等。這些主體的法律和監管體制，往往與適用於公司制主體的不同。例如，這些主體對於向業主或其他受益人分配屬於權益範圍內的資金，即使有所限制，也會是很少的。不過，權益的定義和本《框架》涉及權益的其他內容，對於這些主體也是適用的。

業績

69．利潤常常用來作為經營業績的指標，或是作為其他指標如投資回報率或每股收益等的基礎。與利潤的計量直接聯繫的要素是收益和費用。收益和費用的確認和計量，從而也就是利潤的確認和計量，部份地取決於主體在編製財務報表時所採用的資本和資本保全概念。這些概念在第102段至110段論述。

70．收益要素和費用要素的定義如下：

- (1) 收益是指會計期間內經濟利益的增加，其形式表現為因資產流入、資產增加或是負債減少而引起的權益增加，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。
- (2) 費用是指會計期間內經濟利益的減少，其形式表現為因資產流出、資產消耗或是發生負債而引起的權益減少，但不包括與對權益參與者分配有關的權益減少。

71．收益和費用的定義，確定了它們的基本特性，而不是要規定它們在損益表內得到確認必須達到的標準。收益和費用的確認標準，在第82段至98段中討論。

72．為了提供與經濟決策相關的信息，收益和費用在損益表內有不同的列示方法。例如，常見的方法是，將主體正常活動過程中發生的收益和費用項目與非正常活動發生的收益和費用分開。這一界限的劃分，所依據的是一個項目的來源是否關係到評價主體未來產生現金和現金等價物的能力。例如，像處置長期性投資那樣的偶然活動，不可能經常反覆發生。在以這一方式區分項目時，應當考慮到主體及其經營業務的性質。一個主體正常活動中發生的項目，對於另一個主體就可能是非正常項目。

73．對收益和費用項目加以區別並且以不同的方式予以組合，還可以反映主體經營業績的若干指標，這些指標所包含的內容在程度上各不相同。例如，損益表可以反映出毛利、正常經營活動的稅前損益、正常經營活動的稅後損益以及損益。

收益

74．收益的定義包括了收入和利得。收入在主體的正常活動中產生，有各種不同的名稱，包括銷售收入、服務費、利息、股利、特許使用費和租金等。

75．利得包括了符合收益定義的其他項目，可能是也可能不是產生於主體的正常活動中。利得代表了經濟利益的增加，這一點和收入在性質上沒有什麼不同。因此，本《框架》中不將收入和利得作為不同的要素。

76．舉例說來，利得包括處置非流動資產所發生的收益。收益的定義也包括了未實現的利得；例如，有價證券重估價所產生的收益和長期性資產帳面價值增加所發生的收益。損益

表內確認利得時，通常予以分項列示，因為了解利得的情況有助於經濟決策。利得的報告通常都扣除了有關的費用。

77·通過收益可以收到或增加各種資產，如通過提供商品和勞務換來現金、應收帳款、商品和勞務等。收益也可能產生於負債的清償。例如，主體可以向放款人提供商品和勞務，以結清所欠貸款的債務。

費用

78·費用的定義既包括那些在主體正常活動中發生的費用，也包括損失。主體正常活動中發生費用的例子有，銷售成本、工資和折舊費。它們的形式常常表現為現金、現金等價物、存貨和不動產、廠場和設備的流出或消耗。

79·損失是指在主體正常活動之中或之外發生的符合費用定義的其他項目。損失是經濟利益的減少，這一點和其他費用在性質上沒有差別。因此，本《框架》不把損失當作單獨的要素。

80·損失包括，例如由水災和火災等災害造成的損失，也包括在處理非流動資產時發生的損失。費用的定義也包括未實現的損失，例如，主體借用外幣時因這種外幣的匯率上升影響而發生的損失。損益表內確認損失時，常常要分項列示，因為了解損失的情況有助於經濟決策。損失的報告通常都扣除了有關的收益。

資本保全調整

81·資產和負債的重估價或重述，引起權益的增加或減少。雖然這些增加或減少符合收益和費用的定義，但是根據特定的資本保全概念，它們不列入損益表，而是作為資本保全調整或重估價公積計入權益，本《框架》第102至110段論述這些資本保全概念。

財務報表要素的確認

82·確認是指將符合要素定義和第83段規定的確認標準的項目納入資產負債表或損益表的過程。它涉及以文字和金額表述一個項目並將該金額包括在資產負債表或損益表的總額中。符合確認標準的項目，應當在資產負債表或損益表內得到確認。對於這類項目未被確認，是不能通過披露所採用的會計政策或者通過附註或說明性材料來加以糾正的。

83·如果符合下列標準，就應當確認一個符合要素定義的項目：

- (1) 與該項目有關的未來經濟利益將很可能流入或流出主體；以及
- (2) 對該項目的成本或價值能夠可靠地加以計量。

84·評價一個項目是否符合這些標準從而是否有資格在財務報表中得到確認，應當注意

第29段和30段所論述的重要性原則。要素之間的相互關係意味著，一個項目符合某個要素的定義和確認標準，比如說符合資產的定義和標準，就會自動要求確認另一個要素，比如說收益或負債。

未來經濟利益的可能性

85．在確認標準中採用可能性的概念，是為了指出與項目有關的未來經濟利益將會流入或流出主體的不確定程度。這一概念是與體現主體經營所處環境特點的不確定因素聯繫在一起的。評估未來經濟利益流量帶有的不確定程度，所根據的是編製財務報表時能夠得到的證據。例如，如果主體的應收帳款很可能得到支付，則在沒有相反證據時，就有理由將應收帳款確認為資產。然而，對於大量的應收帳款，在正常情況下很可能有一些得不到支付，因此，就要確認一筆反映經濟利益將會減少的費用。

計量的可靠性

86．確認一個項目的第二項標準，是能夠以本《框架》第31段至38段所述的可靠性來計量項目的成本或價值。在許多情況下，必須估計成本或價值，使用合理的估計，是財務報表編製過程必不可少的部分，而且不降低財務報表的可靠性。但是，如果無法作出合理的估計，就不能在資產負債表或損益表內確認這一項目。例如，某一訴訟案件將會帶來的賠款收入，既符合資產和收益的定義，又符合確認的可能性標準，然而，如果不能可靠地計量賠款的金額，就不能將其確認為資產和收益。不過，這一賠款要求權的存在，應當在附註、說明性材料或附表內加以披露。

87．一個在某個時點不符合第83段的確認標準的項目，由於隨後的情況或事件，可能在較晚的日期符合確認的條件。

88．一個具有某一要素的基本特點但不符合確認標準的項目，仍然可以在附註、說明性材料或附表內得到披露。如果關於該項目的情況關係到財務報表的使用者對主體的財務狀況、經營業績和財務狀況變動的評估，反映有關該項目的情況就是合適的。

資產的確認

89．如果一項資產的未來經濟利益很可能流入主體，其成本和價值也能夠可靠地加以計量，就應當在資產負債表內確認其為資產。

90．如果支出已經發生，但是認為經濟利益不大可能在本會計期間以後流入主體，就不應當在資產負債表內確認為資產。對於這種事項，倒是應當在損益表內確認一筆費用。這樣處理並不意味著主體管理層發生支出的目的不是為了產生未來經濟利益，也不意味著管理層受到了錯誤的引導。唯一的含義在於，經濟利益在本會計期間以後流入主體的確定性程度不

足，夠不上確認為資產的標準。

負債的確認

91．如果由於一項現時義務的履行，含有經濟利益的資源很可能流出主體，結算金額也能可靠地加以計量，就應當在資產負債表內確認為負債。在實務中，合同中的義務如果與尚未執行部分的比例相同（例如對已訂購但尚未收到的存貨的負債），在財務報表中一般不確認為負債。但是，這類義務可能符合負債的定義，如果這類義務在特定的情況下達到了確認標準，就可予以確認。在這種情況下，確認負債還要求確認相關的資產或費用。

收益的確認

92．如果未來經濟利益的增加與資產的增加或負債的減少相關，並且能夠可靠地加以計量，就應當在損益表內確認收益。這實際上意味著，在確認收益的同時，也要確認資產的增加或負債的減少（例如，在出售資產或勞務時發生的資產淨增加或是由於免除應付債務而使負債減少）。

93．實務中採用的收益確認程序，例如要求收入已經賺得，是本《框架》中確認標準的應用。這類程序的一般目的在於，只把能夠可靠地加以計量並且具有足夠的確定性的項目確認為收益。

費用的確認

94．如果未來經濟利益的減少與一項資產的減少或一項負債的增加相聯繫，並且能夠可靠地加以計量，就應當在損益表內確認費用。這實際上意味著，確認費用的同時，也要確認負債的增加或資產的減少（例如，計提應付僱員款項或設備折舊）。

95．在損益表內確認費用，應以所發生的費用與所取得的具體收益項目之間的直接聯繫為基礎。這一過程通常稱作收入與費用的配比，即同一交易或其他事項直接產生或結合產生的收入和費用，應同時確認或合在一起確認。例如，在確認商品銷售產生的收益時，同時確認構成商品銷售成本的各種費用。不過，本《框架》配比概念的應用，並不允許在資產負債表內確認不符合資產或負債定義的項目。

96．如果經濟利益預期在若干會計期間產生，並且只能大致和間接地確定費用與收益的聯繫，就應當以系統而合理的分配程序為基礎，在損益表內確認費用。確認與不動產、廠場和設備以及商譽、專利權、商標權等資產的消耗有關的費用，就經常需要採用這樣的程序；在這類情況下，費用稱作折舊或攤銷。這些分配程序的目的，是在與這些項目相關的經濟利益被消耗或到期的會計期間確認費用。

97．如果一項支出不產生未來經濟利益，或者未來經濟利益不符合或不再符合資產負債

表內確認為資產的標準，就應當立即在損益表內確認一項費用。

98·如果發生了一項負債卻不確認一項資產，例如發生了產品保證負債，就應當在損益表內確認一項費用。

財務報表要素的計量

99·計量是指為了在資產負債表和損益表內確認和列示財務報表的要素而確定其金額的過程。這一過程涉及選擇具體的計量基礎。

100·財務報表在不同程度上並且以不同的結合方式採用若干不同的計量基礎。它們包括：

- (1) 歷史成本。資產的記錄，按照其購置時支付的現金或現金等價物的金額，或者是按照為了購置資產而付出的對價的公允價值。負債的記錄，按照承擔義務而收到的款項的金額，或是在某些情況下（如所得稅），按照在正常經營中為償還負債預期支付的現金或現金等價物的金額。
- (2) 現行成本。資產的列報，按照現在購買同一或類似資產所需支付現金或現金等價物的金額。負債的列報，按照現在償付該項債務所需支付現金或現金等價物的不予折現的金額。
- (3) 可變現價值（結算價值）。資產的列報，按照現在正常變賣資產所能得到現金或現金等價物的金額。負債的列報，按照其結算價值，即在正常經營中為償還負債將會支付的現金和現金等價物的不予折現的金額。
- (4) 現值。資產的列報，按照其在正常經營中所能產生的、未來現金流入淨額的折現價值。負債的列報，按照其在正常經營中予以償還所需的、未來現金流出淨額的折現價值。

101·主體編製財務報表最為常用的計量基礎是歷史成本。應用歷史成本時常常結合其他計量基礎。例如，存貨的列報，常常按照成本與可變現淨值孰低，有價證券的列報可以按照市價，而養老金負債的列報則按其現值。此外，有些主體為了處理非貨幣性資產價格變動的影響，還採用現行成本基礎來彌補歷史成本會計模式的不足。

資本和資本保全概念

資本概念

102·大多數主體在編製財務報表時採用資本的財務概念。按照資本的財務概念，資本視同投入的貨幣或投入的購買力，是主體淨資產或權益的同義語。按照資本的實物概念，資本視同營運能力，被看作是以每日產出等為基礎的主體的生產能力。

103. 主體選擇適當的資本概念，要以其財務報表使用者的需要為基礎。因此，如果財務報表的使用者主要關心保全名義上的投入資本或投入資本的購買力，就應當採用資本的財務概念。但是，如果使用者主要關心的是主體的營運能力，就應當採用資本的實物概念。資本概念的運用會有一些計量上的困難，但是，所選擇的資本概念，表明了確定利潤時所要達到的目標。

資本保全概念和利潤的確定

104. 第102段資本的概念，引出了下列資本保全的概念：

- (1) 財務資本保全。根據這一概念，在扣除本期內對業主的分配和業主的出資以後，期末淨資產的財務（或貨幣）金額必須大於期初淨資產的財務（或貨幣）金額，才算賺得利潤。財務資本保全的計量，可以用名義貨幣單位或固定購買力單位。
- (2) 實物資本保全。根據這一概念，在扣除本期內對業主的分配和業主的出資以後，主體的期末實物生產能力（或營運能力），或主體期末達到上述實物生產能力所需的資源或資金，必須大於期初實物生產能力，才算賺得利潤。

105. 資本保全的概念關係到主體如何定義其力求保全的資本。因為它提供了計量利潤的參照點，從而也就規定了資本概念與利潤概念的聯繫。它是區分主體資本回報和資本返還的前提。資產的流入必須大於保全資本所需要的金額，才可以作為利潤，也才可以作為資本回報。利潤是從收益中扣除費用（包括恰當的資本保全調整）以後的餘額。如果費用大於收益，這一餘額就是虧損。

106. 實物資本保全概念要求採用現行成本計量基礎。但是，財務資本保全概念不要求採用特定的計量基礎。根據這一概念選擇的計量基礎，取決於主體力求保全的財務資本的類型。

107. 兩種資本保全概念的主要區別，在於對主體資產和負債價格變動影響的處理。一般說來，如果主體期末具有的資本與期初一樣多，主體就保全了自己的資本。凡是大於保全期初資本所需要的金額，都是利潤。

108. 根據以名義貨幣單位定義資本的財務資本保全概念，利潤表示本期內名義貨幣資本的增加。因此，本期持有資產的價格提高，通常稱作持有利得，在概念上是利潤。但是，在通過交易方式處理資產之前，持有利得不能確認為利潤。如果是以固定購買力單位來定義財務資本保全概念，利潤就表示本期內投入購買力的增加。這樣，在資產價格的提高中，只有大於一般物價水平增加的那一部分才能作為利潤，其餘增加部分只能作為資本保全調整，因此後者是權益的一部分。

109. 根據以實物生產能力定義資本的實物資本保全概念，利潤表示實物資本在本期內的增加。所有影響主體資產和負債的價格變動，都應當作為主體實物生產能力計量上的變動，從而都應當作為資本保全調整，即作為權益的一部分，而不作為利潤。

110. 計量基礎和資本保全概念的選擇，決定了財務報表所採用的會計模式。不同的會計模式表現出不同程度的相關性和可靠性，如同在其他方面一樣，管理層必須在相關性和可靠性之間尋求一種平衡。本《框架》適用於一系列會計模式，並且為根據所選模式建立的財務報表提供編報指南。目前，國際會計準則委員會不打算規定某一特定會計模式，除非是對於特殊情況，例如以惡性通貨膨脹經濟中的貨幣報告的主體。不過，這一意向將根據世界形勢的發展加以審議。

國際財務報告準則第 1 號

——首次採用國際財務報告準則

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則

目標	段落 1
範圍	2 - 5
確認和計量	6 - 34
期初國際財務報告準則資產負債表	6
會計政策	7 - 12
對其他國際財務報告準則規定的豁免	13 - 25
企業合併	15
以公允價值或重估價作為認定成本	16 - 19
僱員福利	20
累積折算差額	21 - 22
複合金融工具	23
子公司、聯營企業及合營企業的資產和負債	24 - 25
前期確認的金融工具的指定	25A
以股份為基礎的支付交易	25B - 25C
保險合同	25D
對其他國際財務報告準則中追溯應用的例外處理	26 - 34B
金融資產和金融負債的終止確認	27 - 27A
套期會計	28 - 30
估計	31 - 34
劃歸為持有待售的資產和終止經營	34A - 34B
列報和披露	35 - 46
比較信息	36 - 37
對《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》中重述 比較信息要求的豁免	36A
歷史摘要信息	37
對過渡到國際財務報告準則的說明	38 - 46
調整	39 - 43
金融資產或金融負債的指定	43A
使用公允價值作為認定成本	44
中期財務報告	45 - 46
生效日期	47
附錄一 術語表	

《國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則》由第1段至47段和附錄一組成。所有段落都具有同等效力。粗體標識的段落規定了主要原則。附錄一給出了本準則定義的術語。國際財務報告準則術語匯編給出了其他術語的定義。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際財務報告準則第 1 號

——首次採用國際財務報告準則

目標

1. 本國際財務報告準則的目標是確保主體首份國際財務報告準則財務報表，以及這些財務報表所涵蓋的部分期間的中期財務報告包含高質量的信息：

- (1) 這些信息對使用者是透明的並且在所有列報期間可比；
- (2) 提供按照國際財務報告準則進行會計處理的合理起點；並且
- (3) 編製成本不超過給使用者帶來的利益。

範圍

2. 主體應當將本國際財務報告準則應用於：

- (1) 其首份國際財務報告準則財務報表；以及
- (2) 如果有中期財務報告的話，其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的部分期間內按照《國際會計準則第34號——中期財務報告》列報的每份中期財務報告。

3. 主體首份國際財務報告準則財務報表是指其採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在這些財務報表中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。按照國際財務報告準則編製的財務報表是主體的首份國際財務報告準則財務報表，例如，如果主體：

- (1) 列報其最近期間的前期財務報表：
 - [1] 按照與國際財務報告準則並非完全一致的國家規定；
 - [2] 在所有方面均與國際財務報告準則一致，除了沒有在財務報表中明確且無保留地聲明其遵循了國際財務報告準則外；
 - [3] 包含遵循部分但不是全部國際財務報告準則的明確聲明；
 - [4] 按照與國際財務報告準則不一致的國家規定編製，對於不存在相關國家規定的項目運用了一些個別的國際財務報告準則進行會計處理；或者
 - [5] 按照國家規定編製，包含對某些項目金額調節為按照國際財務報告準則確定的金額。
- (2) 僅為了供內部使用而按照國際財務報告準則編製財務報表，沒有將其提供給主體的所有者或其他任何外部使用者；

- (3) 為合併目的按照國際財務報告準則編製報告材料，沒有編製《國際會計準則第1號——財務報表的列報》定義的一整套財務報表；或者
- (4) 未列報前期財務報表。

4·本國際財務報告準則適用於主體首次採用國際財務報告準則的情況。但它不適用於以下情況，例如：

- (1) 主體停止按照國家規定列報財務報表，先前已經在按照國家規定列報財務報表的同時列報另一套包含明確且無保留地遵循國際財務報告準則聲明的財務報表；
- (2) 主體在上一年度按照國家規定列報財務報表，並且這些財務報表中包含明確且無保留地遵循國際財務報告準則的聲明；或者
- (3) 主體在上一年度列報的財務報表中包含明確且無保留地遵循國際財務報告準則的聲明，即使審計師對這些財務報表出具了保留意見的審計報告。

5·本國際財務報告準則不適用於已經採用國際財務報告準則的主體的會計政策變更，這些變更由以下規定規範：

- (1) 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中對於會計政策變更的規定；以及
- (2) 其他國際財務報告準則中的具體過渡性規定。

確認和計量

期初國際財務報告準則資產負債表

6·主體應當在過渡到國際財務報告準則日編製期初國際財務報告準則資產負債表。這是其按照國際財務報告準則進行會計處理的起點。主體不必在其首份國際財務報告準則財務報表中列報期初國際財務報告準則資產負債表。

會計政策

7·主體在其期初國際財務報告準則資產負債表以及其首份國際財務報告準則財務報表列報的所有期間內，應採用相同的會計政策。除第13段至34段特別指明的情況外，這些會計政策應遵循在其首份國際財務報告準則財務報表的報告日有效的每項國際財務報告準則。

8·主體不應採用較早時期曾經有效的不同版本的國際財務報告準則。主體可以採用尚未強制採用但允許提前採用的新的國際財務報告準則。

示例：最新版本國際財務報告準則的一致性採用

背景

A主體首份國際財務報告準則財務報表的報告日為2005年12月31日。A主體在這些報表中決定僅列報一年的比較信息（參見第36段）。因此，其過渡到國際財務報告準則日為2004年1月1日業務開始時（或，等同於，2003年12月31日業務結束時）。A主體按照原公認會計原則每年12月31日列報財務報表，直至並且包括2004年12月31日。

規定的運用

要求A主體在將在結束於2005年12月31日的會計期間內有效的所有國際財務報告準則應用於以下情況：

- (1) 在編製2004年1月1日的期初國際財務報告準則資產負債表時；以及
- (2) 在編製和列報2005年12月31日的資產負債表（包括2004年的比較金額），截至2005年12月31日的會計年度的損益表、所有者權益變動表和現金流量表（包括2004年的比較金額）和披露（包括2004年的比較信息）時。

如果某項新的國際財務報告準則尚未強制採用但允許提前採用，那麼允許但不要求A主體在首份國際財務報告準則財務報表中採用該項國際財務報告準則。

9·其他國際財務報告準則中的過渡性規定適用於已經運用國際財務報告準則的主體所做的會計政策變更；它們不適用於首次採用者向國際財務報告準則的過渡，第25D段、34A段和34B中的特別規定除外。

10·除第13段至34段描述的情況外，主體應在其期初國際財務報告準則資產負債表中：

- (1) 確認國際財務報告準則要求確認的所有資產和負債；
- (2) 如果國際財務報告準則不允許將某些項目確認為資產或負債，則不應進行此類確認；
- (3) 對按照原公認會計原則確認為某種類型的資產、負債或權益的組成部分，但是按照國際財務報告準則是另一種資產、負債或權益的組成部分的項目進行重新分類；以及
- (4) 應用國際財務報告準則對所有已確認的資產和負債進行計量。

11·主體在期初國際財務報告準則資產負債表中使用的會計政策可能與在同一日按照原公認會計原則使用的會計政策不同，導致的調整是由過渡到國際財務報告準則日以前的交易或事項引起的。因此，在過渡到國際財務報告準則日，主體應當直接在留存收益（或者，如果更合適的話，另一種類的權益）中確認這些調整。

12·本國際財務報告準則對主體期初國際財務報告準則資產負債表應當遵循每項國際財務報告準則這一原則規定了兩種例外情況：

- (1) 第13段至25D段對其他國際財務報告準則中的一些規定給予豁免。

(2) 第26段至34B段禁止追溯應用其他國際財務報告準則中的某些規定。

對其他國際財務報告準則規定的豁免

13. 主體可以選擇應用以下豁免中的一項或多項

- (1) 企業合併 (第15段);
- (2) 以公允價值或重估價作為認定成本 (第16段至19段);
- (3) 僱員福利 (第20段);
- (4) 累積折算差額 (第21段和22段);
- (5) 複合金融工具 (第23段);
- (6) 子公司、聯營企業和合營企業的資產和負債 (第24段和25段);
- (7) 前期確認的金融工具的指定 (第25A段);
- (8) 以股份為基礎的支付交易 (第25B段和25C段); 以及
- (9) 保險合同 (第25D段)。

主體不應將上述豁免類推應用到其他項目。

14. 以下一些豁免涉及公允價值。《國際財務報告準則第3號——企業合併》說明了如何確定企業合併中取得的可辨認資產和負債的公允價值。主體應當運用這些說明來確定本國際財務報告準則所涉及的公允價值，除非另一國際財務報告準則包含了更為具體的關於確定涉及到的資產或負債的公允價值的指南。這些公允價值應當反映其確定當日存在的情況。

企業合併

15. 對於過渡到國際財務報告準則日之前已確認的企業合併，主體應當採用附錄二中的規定。

以公允價值或重估價作為認定成本

16. 在過渡到國際財務報告準則日，主體可以選擇以公允價值計量一項不動產、廠場和設備項目並以該公允價值作為當日的認定成本。

17. 首次採用者可以選擇使用按原公認會計原則確定的在過渡到國際財務報告準則日或之前的一項不動產、廠場和設備項目的重估價作為重估日的認定成本，如果該重估價在重估日與下列價值大致可比：

- (1) 公允價值；或者
- (2) 按照國際財務報告準則確定的成本或折餘成本，對其調整以反映，例如，一般或特定價格指數的變動。

18. 第16段和17段中的選擇同樣適用於：

- (1) 投資性房地產，如果主體選擇使用《國際會計準則第40號——投資性房地產》中的成本模式；以及
- (2) 符合以下標準的無形資產：
 - [1] 《國際會計準則第38號——無形資產》的確認標準（包括初始成本的可靠計量）；以及
 - [2] 《國際會計準則第38號》中的重估標準（包括活躍市場的存在）。

主體不應將這些選擇應用於其他資產和負債。

19·首次採用者可能已經按照原公認會計原則，在某一特定日期，由於諸如私有化或首次公開發行等原因，通過以公允價值計量某些或全部資產和負債，為某些或全部資產和負債確立了認定成本。首次採用者可以將這種根據特定事項確定的公允價值作為計量日國際財務報告準則下的認定成本。

僱員福利

20·按照《國際會計準則第19號——僱員福利》，主體可以選擇使用對某些精算利得和損失不予確認的“區間”法。追溯應用該方法要求主體將自福利計劃開始時至過渡到國際財務報告準則日的累積精算利得和損失劃分為已確認的部分和未確認的部分。但是，首次採用者可以選擇在過渡到國際財務報告準則日確認所有累積精算利得和損失，即使其對後來產生的精算利得和損失使用“區間”法進行會計處理。如果首次採用者使用這項選擇，應將其用於所有的福利計劃。

累積折算差額

21·《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》要求主體：

- (1) 將某些折算差額劃歸為權益的單獨組成部分；並且
- (2) 在處置國外經營時，將該國外經營的累積折算差額（如果適用的話，包括相關套期的利得和損失）轉入損益表作為處置利得或損失的一部分。

22·但是，對於過渡到國際財務報告準則日存在的累積折算差額，首次採用者不需要遵循這些要求。如果首次採用者應用該豁免，則：

- (1) 在過渡到國際財務報告準則日，將所有國外經營的累積折算差額認定為零；以及
- (2) 在後續處置任何國外經營時的利得和損失應不包括過渡到國際財務報告準則日之前產生的折算差額，但應包括之後的折算差額。

複合金融工具

23·《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》要求主體將複合金融工具自開

始時就劃分為單獨的負債和權益部分。如果負債部分不需要再償付，追溯應用《國際會計準則第32號》要求將權益劃分為兩部分。第一部分在留存收益中並且代表負債部分的累計孳息。另一部分代表初始權益部分。但是，按照本國際財務報告準則，如果負債部分在過渡到國際財務報告準則日不需要再償付，那麼首次採用者不需要劃分這兩個部分。

子公司、聯營企業及合營企業的資產和負債

24·如果子公司成為首次採用者的時間比其母公司晚，該子公司應當在其財務報表中以下列任何一種方式計量其資產和負債：

(1) 如果並未因合併程序及母公司取得子公司時的企業合併的影響進行調整，則應基於母公司過渡到國際財務報告準則日以母公司合併財務報表中包含的帳面金額計量；或者

(2) 基於子公司過渡到國際財務報告準則日，本國際財務報告準則的其他部分要求的帳面金額。這些帳面金額可能不同於(1)中描述的帳面金額：

[1] 當本國際財務報告準則中的豁免導致了取決於過渡到國際財務報告準則日的計量。

[2] 當子公司財務報表中使用的會計政策不同於合併財務報表中使用的會計政策。例如，子公司可能將《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》中的成本模式作為其會計政策，但集團可能採用重估價模式。

成為首次採用者的時間比對其具有重大影響或對其實施聯合控制的主體晚的聯營企業或合營企業，也可以進行類似的選擇。

25·但是，如果主體成為首次採用者的時間比其子公司（或聯營企業或合營企業）晚，那麼主體在其合併財務報表中對其子公司（或聯營企業或合營企業）資產和負債的計量，應與子公司（或聯營企業或合營企業）財務報表上的帳面金額相同，該帳面金額是對合併和權益會計調整，以及考慮主體取得子公司的企業合併的影響調整以後的金額。類似地，如果母公司在其單獨財務報表中成為首次採用者的時間早於或晚於其在合併財務報表中成為首次採用者的時間，除合併調整以外，應在兩類財務報表中以相同的金額計量資產和負債。

前期確認的金融工具的指定

25A·《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》（2003年修訂）允許在初始確認時將金融工具指定為以公允價值計量並將公允價值變動計入損益的金融資產或金融負債，或者指定為可供出售的金融資產或金融負債。儘管有此要求，主體仍被允許在過渡到國際財務報告準則日進行這種指定。

以股份為基礎的支付交易

25B·鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》應用於在2002年11月7日或該日期之前被許可的權益工具。也鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號》應用於在2002年11月7日之後被許可的、在以下兩者中較遲者之前被授權的權益工具：(1) 過渡到國際財務報告準則日及(2) 2005年1月1日。但是，如果首次採用者選擇將《國際財務報告準則第2號》應用於這類權益工具，當且僅當主體已經公開披露這些權益工具的公允價值時該主體才能這樣做，這些權益工具在計量日按照《國際財務報告準則第2號》的定義確定。對於所有沒有應用《國際財務報告準則第2號》的權益工具的許可（例如2002年11月7日或該日期之前被許可的權益工具），首次採用者仍然應披露《國際財務報告準則第2號》第44段和45段要求的信息。如果首次採用者修改了沒有應用《國際財務報告準則第2號》的權益工具的許可的條款或條件，且如果該修改發生在以下兩者中較遲者之前：(1) 過渡到國際財務報告準則日以及(2) 2005年1月1日，則不要求該主體應用《國際財務報告準則第2號》第26段至29段。

25C·鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號》應用於在過渡到國際財務報告準則日之前清償的以股份為基礎的支付交易所引起的負債。也鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號》應用於在2005年1月1日之前清償的負債。對於應用《國際財務報告準則第2號》的負債，在信息與早於2002年11月7日的期間或日期相關的範圍內，不要求首次採用者重述比較信息。

保險合同

25D·首次採用者可以應用《國際財務報告準則第4號——保險合同》中的過渡性規定。《國際財務報告準則第4號》限制了保險合同的會計政策的變更，包括由首次採用者做出的變更。

對其他國際財務報告準則中追溯應用的例外處理

26·本國際財務報告準則對其他國際財務報告準則中與以下相關的一些方面禁止進行追溯調整：

- (1) 金融資產和金融負債的終止確認（第27段）；
- (2) 套期會計（第28段至30段）；
- (3) 估計（第31段至34段）；以及
- (4) 劃歸為持有待售的資產和終止經營。

金融資產和金融負債的終止確認

27. 除了按第27A段允許進行追溯調整的情況，首次採用者應當採用未來適用法將《國際會計準則第39號》中的終止確認要求應用於在2004年1月1日或以後日期發生的交易。換句話說，如果首次採用者按照原公認會計原則終止確認了由2004年1月1日之前日期發生的交易所導致的非衍生金融資產或非衍生金融負債，則不應按照國際財務報告準則確認這些資產和負債（除非後來的交易或事項導致其符合確認的標準）。

27A. 儘管第27段要求採用未來適用法，主體可以自其選擇之日起，追溯應用《國際會計準則第39號》的終止確認要求，前提是在對過去的交易進行初始會計處理時，已經獲得對由這些過去的交易導致終止確認的金融資產和金融負債應用《國際會計準則第39號》所需的信息。

套期會計

28. 正如《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》中所要求的，在過渡到國際財務報告準則日，主體應當：

- (1) 以公允價值計量所有的衍生工具；並且
- (2) 消除按照原公認會計原則報告的所有衍生工具引起的遞延損失和利得，如同它們是資產或負債一樣。

29. 主體在其期初國際財務報告準則資產負債表中不應反映不符合《國際會計準則第39號》中套期會計規定的套期關係（例如，許多套期關係中套期工具為現金工具或簽出期權；被套期項目為淨頭寸；或者對持有至到期的投資的利率風險進行套期）。但是，如果主體按原公認會計原則將淨頭寸指定為被套期項目，那麼按照國際財務報告準則，它可以將該淨頭寸中的單個項目指定為被套期項目，前提是該行為不遲於過渡到國際財務報告準則日。

30. 如果，在過渡到國際財務報告準則日前，主體已經指定了一項交易作為套期，但是該套期不符合《國際會計準則第39號》規定的套期會計的條件，主體應當應用《國際會計準則第39號》（2003年修訂）第91段和101段停止套期會計處理。在過渡到國際財務報告準則日前的交易不應追溯指定為套期。

估計

31. 在過渡到國際財務報告準則日，主體按照國際財務報告準則所做的估計應與按照原公認會計原則對同一日所做的估計相一致（在為反映任何會計政策的差異而進行的調整之後），除非有客觀證據表明原來的估計是錯誤的。

32. 在過渡到國際財務報告準則日之後，主體可能得到關於其已經按照原公認會計原則做出的估計的信息。按照第31段，主體應當將取得的信息，與按照《國際會計準則第10號——

資產負債表日後事項》在資產負債表日後發生的非調整事項以同樣的方式處理。例如，假設一個主體的過渡到國際財務報告準則日為 2004 年 1 月 1 日，2004 年 7 月 15 日的新信息要求修正 2003 年 12 月 31 日按原公認會計原則所做的一項估計。主體不應在期初國際財務報告準則資產負債表中反映這一新信息（除非該估計需要對會計政策的差異進行調整或者有客觀的證據表明該估計是錯誤的）。相反，主體應當在截至 2004 年 12 月 31 日的年度損益表中反映這一新信息（或者，如果合適的話，其他變化在權益中反映）。

33．在過渡到國際財務報告準則日，主體可能需要按照國際財務報告準則作出按原公認會計原則不要求做的估計。為達到與《國際會計準則第 10 號》相一致，這些按照國際財務報告準則所做的估計應當反映在過渡到國際財務報告準則日所存在的情況。特別是，在過渡到國際財務報告準則日，關於市場價格、利率或匯率的估計應當反映當日的市場情況。

34．第 31 段至 33 段適用於期初國際財務報告準則資產負債表。它們也適用於主體首份國際財務報告準則財務報表中列報的比較期間，在這種情況下，涉及到過渡到國際財務報告準則日以涉及到的比較會計期間的期末代替。

劃歸為持有待售的資產和終止經營

34A．《國際財務報告準則第 5 號》要求應在本國際財務報告準則生效日期後，對符合劃歸為持有待售標準的非流動資產（或者處置組）以及符合劃歸為終止標準的經營應用未來適用法。《國際財務報告準則第 5 號》允許主體在本國際財務報告準則生效日前的任何日期之後，對符合劃歸為持有待售標準的所有非流動資產（或者處置組）以及符合劃歸為終止標準的經營，應用本國際財務報告準則的要求，前提是在最初符合這些標準時已經獲得應用本國際財務報告準則所需要的估價和其他信息。

34B．過渡到國際財務報告準則日在 2005 年 1 月 1 日之前的主體，應當應用《國際財務報告準則第 5 號》的過渡性規定。過渡到國際財務報告準則日在 2005 年 1 月 1 日或之後的主體，應當追溯應用《國際財務報告準則第 5 號》。

列報和披露

35．本國際財務報告準則對其他國際財務報告準則中的列報和披露規定不予豁免。

比較信息

36．為遵循《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，主體的首份國際財務報告準則財務報表應包括至少一年的按照國際財務報告準則提供的比較信息。

對《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》中重述比較信息要求的豁免

36A·2006年1月1日前採用國際財務報告準則的主體在其首份國際財務報告準則財務報表中，應列報至少一年的比較信息，但是這些比較信息不需要遵循《國際會計準則第32號》、《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》。選擇列報不遵循《國際會計準則第32號》、《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》比較信息的主體在其過渡的第一年中應：

- (1) 在《國際會計準則第32號》和《國際會計準則第39號》範圍內的金融工具以及在《國際財務報告準則第4號》範圍內的保險合同的比較信息應用原公認會計原則；
- (2) 披露據以編製這些信息的基礎，同時披露該事實；並且
- (3) 披露可能使得信息遵循《國際會計準則第32號》、《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》的主要調整的性質。主體不需要量化這些調整。但是，主體應將在比較期間的報告日的資產負債表（即包含原公認會計原則下的比較信息的資產負債表）與在首次國際財務報告準則報告期期初的資產負債表（即包含遵守《國際會計準則第32號》、《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》的信息的首次期間）之間的任何調整視同由會計政策變更引起的調整來處理，並且按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》第28段（1）至（5）以及（6）[1]的要求進行披露。第28段（6）[1]僅適用於比較期間的報告日的資產負債表列報的金額。

在主體選擇列報不遵循《國際會計準則第32號》、《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第4號》的比較信息的情況下，涉及“過渡到國際財務報告準則日”應指（僅對這些準則）首次國際財務報告準則報告期的期初。

歷史摘要信息

37·一些主體在按照國際財務報告準則全面提供比較信息的第一個會計期間以前的期間，列報選定數據的歷史摘要信息。本國際財務報告準則不要求這些摘要信息遵循國際財務報告準則的確認和計量規定。此外，一些主體在按原公認會計原則提供比較信息的同時按《國際會計準則第1號》提供比較信息。在包含按照原公認會計原則提供的歷史摘要信息或比較信息的任何財務報表中，主體應當：

- (1) 以明顯的方式註明按照原公認會計原則而不是按照國際財務報告準則編製的信息；並且
- (2) 披露使之遵循國際財務報告準則的主要調整的性質。主體不必量化這些調整。

對過渡到國際財務報告準則的說明

38·主體應說明從原公認會計原則過渡到國際財務報告準則如何影響其報告的財務狀況、財務業績和現金流量。

調整

39·為了遵循第38段的要求，主體的首份國際財務報告準則財務報表應當包括：

- (1) 在以下兩個日期將按照原公認會計原則報告的權益調節為按照國際財務報告準則報告的權益：
 - [1] 過渡到國際財務報告準則日；以及
 - [2] 主體按原公認會計原則編製的最近年度財務報表中列報的最近期間的期末；
- (2) 將按照原公認會計原則在最近期間主體最近年度財務報表中報告的損益調節到同一期間按國際財務報告準則報告的損益；以及
- (3) 在編製期初國際財務報告準則資產負債表時，如果主體首次確認或轉回了任何減值損失，並且如果主體在過渡到國際財務報告準則日開始的期間內確認了減值損失或轉回，需要提供《國際會計準則第36號——資產減值》規定的披露。

40·對第39段(1)和(2)要求的調節應記分詳盡，使得使用者能夠理解對資產負債表和損益表所做的重要調整。如果主體按照原公認會計原則列報了現金流量表，則也應解釋對現金流量表所做的重要調整。

41·如果主體發現了在適用原公認會計原則時出現的差錯，第39段(1)和(2)要求的調節應區分差錯更正和會計政策變更。

42·《國際會計準則第8號》並不規範主體首次採用國際財務報告準則時發生的會計政策變更。因此，《國際會計準則第8號》關於會計政策變更的披露要求，不適用於主體首份國際財務報告準則財務報表。

43·如果主體沒有列報以前期間的財務報表，則應當在其首份國際財務報告準則財務報表中披露這一事實。

金融資產或金融負債的指定

43A·允許主體按照第25A段將原先確認的金融資產或者金融負債指定為按照以公允價值計量並將公允價值變動計入損益的金融資產或金融負債或者可供出售的金融資產或金融負債。主體應披露指定為每一種類的任何金融資產或金融負債的公允價值以及在原先財務報表中的分類和帳面金額。

使用公允價值作為認定成本

44·如果主體在其期初國際財務報告準則資產負債表中以一項不動產、廠場和設備、投資性房地產或無形資產的公允價值作為其認定成本（參見第16段和18段），那麼，主體應當在其首份國際財務報告準則財務報表中，就期初國際財務報告準則資產負債表的每一欄項目，披露如下內容：

- （1）這些公允價值的總和；以及
- （2）對按原公認會計原則報告的帳面金額的調整總額。

中期財務報告

45·為遵循第38段的要求，如果主體對其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的部分期間按照《國際會計準則第34號——中期財務報告》列報了中期財務報告，那麼除了《國際會計準則第34號》的要求以外，主體還應當滿足以下要求：

- （1）如果主體列報了上一財務年度比較中期的中期財務報告，每一份這樣的中期財務報告應當包括下列調節：
 - [1] 在比較中期期末按原公認會計原則報告的權益調節為當日按照國際財務報告準則報告的權益；以及
 - [2] 對比較中期按原公認會計原則報告的損益（當期和當年累計）調節為同一期間按照國際財務報告準則報告的損益。
- （2）除（1）要求的調節外，在主體首份國際財務報告準則財務報表涵蓋的部分期間，按照《國際會計準則第34號》列報的首份中期財務報告應當包含第39段（1）和（2）描述的調節（輔之以第40段和41段要求的具體信息）或指向另一包含這些調節的已公佈文件的參照條目。

46·《國際會計準則第34號》要求最低披露，這是基於中期財務報告的使用者也能夠得到最近的年度財務報表的假設。但是《國際會計準則第34號》也要求主體披露“對於理解本中期重要的任何事項或交易”。因此，如果首次採用者在其按照原公認會計原則列報的最近期年度財務報表中沒有披露對理解本中期重要的信息，其中期財務報告應披露這一信息或包含指向另一包含該信息的已公佈文件的參照條目。

生效日期

47·如果主體的首份國際財務報告準則財務報表是為自2004年1月1日或之後日期開始的期間，則應採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體的首份國際財務報告準則財務報表是為自2004年1月1日之前日期開始的期間的，且主體採用了本國際財務報告準則而非《解釋公告第8號——首次採用國際會計準則作為首要的會計基礎》，則應披露這一事實。

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

過渡到國際財務報告準則日	一個主體在其首份國際財務報告準則財務報表中按照國際財務報告準則列報全部比較信息的最早期間的期初。
認定成本	在某一給定的日期，被用作成本或折餘成本替代金額的金額。此後的折舊或攤銷是在假定主體在給定日期以等於認定成本的成本初始確認資產或負債的基礎上進行的。
公允價值	在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。
首份國際財務報告準則財務報表	主體採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在其中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。
首次國際財務報告準則報告期	截至主體首份國際財務報告準則財務報表的報告日的報告期間。
首次採用者	列報其首份國際財務報告準則財務報表的主體。
國際財務報告準則	國際會計準則理事會採用的準則和解釋公告，包： (1) 國際財務報告準則； (2) 國際會計準則；以及 (3) 國際財務報告解釋委員會或其前身常設解釋委員會草擬的解釋公告。
期初國際財務報告準則資產負債表	主體在過渡到國際財務報告準則日的（已公佈或未公佈的）資產負債表。
原公認會計原則	首次採用者在採用國際財務報告準則前使用的會計處理的基礎。
報告日	財務報表或中期財務報告涵蓋的最近期間的期末。

國際會計準則第 1 號

——財務報表的列報

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第1號——財務報表的列報

目標	段落 1
範圍	2 - 6
財務報表的目的	7
財務報表的組成	8 - 10
定義	11 - 12
總體要求	13 - 41
公允列報和遵循國際財務報告準則	13 - 22
持續經營	23 - 24
權責發生制會計	25 - 26
列報的一致性	27 - 28
重要性和匯總	29 - 31
抵銷	32 - 35
比較信息	36 - 41
結構和內容	42 - 126
引言	42 - 43
財務報表的認定	44 - 48
報告期間	49 - 50
資產負債表	51 - 77
流動 / 非流動的區分	51 - 56
流動資產	57 - 59
流動負債	60 - 67
資產負債表表內應列報的信息	68 - 73
資產負債表表內或附註中應列報的信息	74 - 77
損益表	78 - 95
當期損益	78 - 80
損益表表內應列報的信息	81 - 85
在損益表表內或附註中應列報的信息	86 - 95
權益變動表	96 - 101
現金流量表	102
附註	103 - 126
結構	103 - 107
會計政策的披露	108 - 115
會計不確定性的關鍵根源	116 - 124
其他披露	125 - 126
生效日期	127
《國際會計準則第1號》(1997年修訂)的撤銷	128

《國際會計準則第1號——財務報表的列報》由第1段至128段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 1 號

——財務報表的列報

目標

1· 本準則的目標在於規定通用財務報表列報的基礎，以確保主體自身的財務報表與其前期的財務報表以及與其他主體的財務報表相互可比。為達到該目標，本準則提出了財務報表列報的總體要求，提供了有關財務報表結構的指南，還提出了財務報表列報內容的最低要求。具體交易和其他事項的確認、計量和披露則在其他準則和解釋公告中規定。

範圍

2· 本準則適用於根據國際財務報告準則編報的所有通用財務報表。

3· 通用財務報表，指意在滿足那些無權要求按其特定信息需求提供信息的使用者而編製的那類財務報表。通用財務報表包括單獨提供或含在其他公開文件（如年度報告或招股說明書）中的財務報表。本準則不適用於根據《國際會計準則第34號——中期財務報告》編製的簡化的中期財務報表的結構和內容。然而，本準則第13段至41段適用於此類財務報表。本準則同等地適用於所有主體，而無論這些主體是否需要編製《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》中定義的合併財務報表或單獨財務報表。

4· 與本準則的要求一致且針對銀行和類似金融機構的附加要求，則在《國際會計準則第30號——銀行和類似金融機構財務報表中的披露》中規定。

5· 本準則使用的術語適合以營利為目的的主體，包括公共部門的經營性主體。私人部門、公共部門或政府中從事非營利活動並且打算運用本準則的主體，可能需要修改對財務報表內特定單列項目以及對財務報表本身的說明。

6· 類似地，未持有《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》所定義的權益（例如共同基金）的主體以及股本不具有權益性質的主體（例如合作主體）可能需要改編成員權益或單位持有者權益在財務報表中的列報。

財務報表的目的

7·財務報表是對主體財務狀況和財務業績的結構性表述。通用財務報表的目標是提供有助於廣大使用者進行經濟決策的有關主體財務狀況、財務業績和現金流量的信息。財務報表還反映主體管理層對受託資源經營責任的成果。為達到該目標，財務報表應提供關於主體的下述信息：

- (1) 資產；
- (2) 負債；
- (3) 權益；
- (4) 收益和費用，包括利得和損失；
- (5) 權益的其他變動；以及
- (6) 現金流量。

這些信息，連同附註中的其他信息，有助於財務報表使用者預測主體未來的現金流量，尤其是其時間和確定性。

財務報表的組成

8·一套完整的財務報表包括下列組成部分：

- (1) 資產負債表；
- (2) 損益表；
- (3) 一份反映如下內容的報表：
 - [1] 權益的所有變動；或者
 - [2] 不是由與權益持有者之間的交易所引起的權益變動；
- (4) 現金流量表；以及
- (5) 附註，包括重大會計政策概述和其他說明性註釋。

9·許多主體在財務報表之外呈報管理層提供的財務評述，該評述描述和解釋主體財務業績和財務狀況的主要特徵及其面臨的主要不確定事項。這樣的報告可以包括對以下方面的評述：

- (1) 決定財務業績的主要因素和影響（包括主體經營所處環境的變化、主體對這些變化的反應和由此產生的影響），以及主體為維持和提高財務業績而採取的投資政策（包括其股利政策）；
- (2) 主體的籌資來源及其目標負債權益比率；以及
- (3) 主體根據國際財務報告準則未在資產負債表內確認的資源。

10·許多主體在財務報表外呈報諸如環境報告和增值表等報告和報表，在環境因素影響

重大和僱員被視作重要的使用者團體的行業尤其如此。在財務報表以外呈報的報告和報表不屬於國際財務報告準則的範圍。

定義

11. 本準則使用的下列術語，其含義為：

不切實可行，指主體在做出所有合理努力後仍然無法採用某項規定，那麼該主體採用該項規定是不切實可行的。

國際財務報告準則，指國際會計準則理事會採用的準則和解釋公告。包括：

- (1) 國際財務報告準則；
- (2) 國際會計準則；以及
- (3) 國際財務報告解釋委員會或其前身常設解釋委員會制定的解釋公告。

重要性，指如果項目的省略或誤報會單獨或共同地影響使用者根據財務報表作出的經濟決策，則該項目是重要的。重要性取決於在所處環境下判斷的省略或誤報的大小和性質。項目的大小或性質，或者兩者結合起來，都可能是決定性的因素。

附註，包含除在資產負債表、損益表、權益變動表和現金流量表中列報的信息以外的信息。附註提供了對在這些報表中披露的項目的描述性說明或分解，以及不符合在這些報表中確認的那些項目的信息。

12. 在評估一項省略或誤報是否會影響使用者的經濟決策，進而是否具有重要性時，要求考慮使用者的特點。《編報財務報表的框架》第25段指出：“人們假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面的知識，並且願意相當努力地去研究信息。”因此，評估需要對具備上述特徵的使用者在進行經濟決策時理當如何受到影響進行考慮。

總體要求

公允列報和遵循國際財務報告準則

13. 財務報表應公允列報主體的財務狀況、財務業績和現金流量。公允列報要求按照《框架》規定的資產、負債、收益和費用的定義和確認標準，如實地反映交易、其他事項和情況的影響。運用國際財務報告準則，並在必要時提供附加披露，則被認為會形成公允列報的財務報表。

14. 根據國際財務報告準則編製財務報表的主體應在附註中明確、無保留地披露這一事實。只有當財務報表遵循了國際財務報告準則的全部要求時，該財務報表才可表述為遵循了國際財務報告準則。

15. 在幾乎所有情況下，公允列報通過遵循適用的國際財務報告準則來實現。公允列報同時也要求主體：

- (1) 根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定選擇和應用會計政策。當管理層在缺乏明確適用於某項目的準則或解釋公告的情況下，《國際會計準則第8號》提供了供管理層考慮的權威性指南的級次。
- (2) 按照提供相關、可靠、可比和可理解的信息的方式列報信息，包括會計政策。
- (3) 當遵循國際財務報告準則的具體要求不足以讓使用者理解特定交易、其他事項或情況對主體財務狀況和財務業績的影響時，提供附加披露。

16. 不恰當的會計政策不能通過披露所採用的會計政策，或者通過附註或說明性材料加以糾正。

17. 在極少數情況下，管理層斷定遵循某項準則或解釋公告的要求將導致誤導，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，則主體應按照第18段規定的方式背離該項要求，前提是相關的監管體制要求或不禁止這種背離。

18. 當主體根據第17段背離準則或解釋公告的要求時，應當披露：

- (1) 管理層已斷定財務報表公允地反映了主體的財務狀況、財務業績和現金流量；
- (2) 除為實現公允列報而背離了某項特定要求外，主體已遵循了適用的準則和解釋公告；
- (3) 主體所背離的那項準則或解釋公告的名稱、背離的性質，包括該項準則或解釋公告要求的處理方法、該處理方法在所處情況下將導致誤導從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因，以及現在採用的處理方法；以及
- (4) 這種背離對於每個列報期間本應遵循該要求編製的財務報表中各項目的財務影響。

19. 當主體在以前期間已背離準則或解釋公告的某項要求，並且該項背離影響到當期財務報表中確認的金額時，則該主體應披露第18段(3)和(4)要求的內容。

20. 例如第19段適用於如下情況，主體在以前期間對資產或負債的計量背離了準則或解釋公告的要求，並且該項背離影響到當期財務報表對資產和負債變動的計量。

21. 在極少數情況下，管理層斷定遵循某項準則或解釋公告的要求將導致誤導，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，但是相關的監管體制禁止背離該要求，則主體應通過披露下列信息，儘最大可能減少因遵循這些要求而導致的誤導：

- (1) 存在問題的準則或解釋公告的名稱、該項要求的性質、管理層斷定遵循該項要求會導致誤導從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因；以及
- (2) 管理層為達到公允列報，而有必要對每個列報期間財務報表中各項目的調整。

22. 對於第17段至21段，當一項信息不能公允地反映其所擬反映或理當反映的交易、其他事項和情況時，它將與財務報表的目標相矛盾，從而可能影響到財務報表使用者作出的經濟決策。當評估遵循準則或解釋公告中的具體規定是否會導致誤導，從而與《框架》中的財務報表的目標相矛盾時，管理層應考慮：

- (1) 為什麼財務報表的目標在特定情況下不能實現；以及
- (2) 該主體與遵循這一規定的其他主體的情況有何不同。如果類似情況下的其他主體遵循該項規定，則存在允許推翻的假定，即該主體遵循該規定不會造成誤導，並且不會與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾。

持續經營

23. 在編製財務報表時，管理層應對主體是否仍能持續經營進行評估。除非管理層打算清算該主體，或打算停止經營，或別無選擇只能這樣做，否則財務報表應以持續經營為基礎予以編製。管理層在進行這種評估時，當意識到有關某些事項或情況的高度不確定因素可能引致對主體是否仍能持續經營產生重大懷疑時，則這些不確定因素應予披露。如果財務報表不是以持續經營為基礎編製的，則應披露這個事實，並披露財務報表編製的基礎和主體不被認為是持續經營的原因。

24. 在評估持續經營假定是否恰當時，管理層應考慮所有能獲得的有關未來的信息，這些信息至少（但不限於）應覆蓋自資產負債表日起12個月的時間。考慮的程度依各種具體情況而定。如果主體有獲利經營的歷史且易於獲得財務資源，則無需作詳細的分析即可得出持續經營的會計基礎是恰當的這一結論。在其他情況下，管理層在確定持續經營假定是否恰當之前，可能需要考慮廣泛的因素，包括目前和預期獲利能力、債務償還計劃和替代融資的潛在來源等。

權責發生制會計

25. 除現金流量信息外，主體應按權責發生制會計編製其財務報表。

26. 在採用權責發生制會計的情況下，當項目符合《框架》中財務報表要素的定義和確認標準時，則被確認為資產、負債、權益、收入和費用（財務報表要素）。

列報的一致性

27. 財務報表中項目的列報和分類，應在一個期間與下一期間之間保持一致，除非：

- (1) 主體經營性質發生重大變化或對主體財務報表進行審核之後，可以顯而易見的是，考慮到《國際會計準則第8號》中會計政策的選擇和應用標準，其他的列報或分類方式更為恰當；或者
- (2) 準則或解釋公告要求改變列報方式。

28. 重大的購買或處置事項，或對財務報表列報的審核，可能表明財務報表應以不同的方式列報。只有當改變後的列報能夠提供可靠的、且與財務報表使用者更相關的信息，並且修改後的結構可能持續從而不損害可比性時，主體才改變其財務報表的列報。當進行此類列

報改變時，主體應按第38段至39段的要求對其比較信息進行重新分類。

重要性和匯總

29·相似項目的每個重要類別應在財務報表內單獨列報。性質不同或功能不同的項目應單獨列報，除非這些項目不重要。

30·財務報表是通過對大量的交易或其他事項進行處理而生成的，這些交易或其他事項按其性質或功能匯總歸類。在匯總和分類過程的最後階段是將濃縮和分類的數據列報，這些數據形成資產負債表、損益表、權益變動表和現金流量表表內的項目或附註中的項目。如果某項目單個看不重要，則應將其與上述報表表內或附註中的其他項目匯總。但是，某些重要程度不足以在上述報表表內單獨列報的項目，對於附註而言卻可能是足夠重要的，從而應在附註中單獨列報。

31·應用重要性概念意味著，如果信息不重要，則不必符合準則或解釋公告的特定披露要求。

抵銷

32·除非準則或解釋公告要求或允許，否則資產和負債、收益和費用不能相互抵銷。

33·單獨列報資產和負債、收益和費用是重要的。除非能夠反映交易或其他事項的實質，否則在損益表或資產負債表內進行抵銷難以讓使用者理解已發生的交易、其他事項和情況，以及評估主體的未來現金流量。按扣除計價準備（如存貨跌價準備和應收款壞帳準備）後的淨額計量資產不是抵銷。

34·《國際會計準則第18號——收入》對收入進行了定義，並要求在考慮主體許可的商業折扣和數量折扣金額後，以收到的或應收的對價的公允價值來計量收入。在正常經營活動過程中，主體會進行不產生收入的其他交易，這些交易對產生收入的主要活動而言是偶然的。這種交易的結果應以同一交易形成的收益和相關費用相抵後的淨額列報，如果這樣列報能反映這些交易或其他事項的實質。例如：

- (1) 非流動資產（包括投資和經營性資產）處置所產生的利得和損失，應按處置收入扣除該資產的帳面金額和相關銷售費用後的餘額報告；以及
- (2) 與根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》確認的準備相關的、且根據與第三方的合同安排（如供應商的保證協議）可補償的支出，應扣除相關的已補償金額。

35·此外，一組類似交易形成的利得和損失（例如，匯兌損益或為交易目的而持有的金融工具形成的利得和損失）應以淨額報告。但是如果這些利得和損失是重要的，則應單獨報告。

比較信息

36．除非準則或解釋公告允許或另有要求，否則應披露在財務報表中報告的所有金額的前期比較信息。當比較信息與理解當期財務報表相關時，應包括在敘述性和說明性信息中。

37．有些情況下，以前期間財務報表提供的敘述性信息在當期仍是相關的。例如，某法律爭端的結果在上一資產負債表日尚不確定，至今仍未解決，則該法律爭端的詳細情況應在當期披露。使用者可以從上一資產負債表日存在的不確定事項信息以及關於當期為解決不確定事項而採取的措施的信息中獲益。

38．當修改財務報表中項目的列報或分類時，比較金額應予重新分類，除非重新分類是不切實可行的。當比較金額被重新分類時，主體應披露：

- (1) 重新分類的性質；
- (2) 重新分類的每一項目或每一類項目的金額；以及
- (3) 重新分類的原因。

39．當重新分類比較金額不切實可行時，主體應披露：

- (1) 未能對金額重新分類的原因；以及
- (2) 假設金額重新分類可能進行的調整的性質。

40．提高信息在會計期間的可比性有助於使用者進行經濟決策，尤其對出於預測目的通過評估財務信息的趨勢來制定經濟決策的使用者而言。在某些情況下，為實現與當期可比而對以前某一特定期間的比較信息重新分類是不切實可行的。例如，在以前期間數據可能沒有按照可以進行重新分類的方式收集，並且重新生成這些信息是不切實可行的。

41．《國際會計準則第8號》規定了當主體變更會計政策或更正差錯時要求的對比較信息的調整。

結構和內容

引言

42．本準則要求在資產負債表、損益表以及權益變動表中進行特定披露，並且要求對其他單列項目在上述報表表內或在附註中披露。《國際會計準則第7號》規定了現金流量表的列報要求。

43．本準則有時廣義地使用術語“披露”，既包括在資產負債表、損益表、權益變動表和現金流量表表內列報的項目，也包括在附註中列報的項目。其他準則和解釋公告也對披露進行了規定。除非本準則或另外的準則或解釋公告有不同的規定，否則這些披露都在（相關的）資產負債表、損益表、權益變動表或現金流量表表內或者附註中提供。

財務報表的認定

44．財務報表應明確地予以認定，並且與公佈的同一文件中的其他信息相區分。

45．國際財務報告準則只適用於財務報表，不適用於年度報告或其他文件中列報的其他信息。因此使用者應將按國際財務報告準則編製的信息與雖對其有用但不受國際財務報告準則約束的其他信息區分開來，這是很重要的。

46．財務報表的每個組成部分應予明確地認定。此外，為了使所列報的信息得到恰當的理解，下述內容必須按顯著的方式列報，必要時予以重複：

- (1) 報告主體的名稱或其他認定方式，以及從前一資產負債表日開始該項信息的任何變化；
- (2) 財務報表是涵蓋單個主體還是主體集團；
- (3) 資產負債表日或財務報表涵蓋的期間，視何者對有關財務報表合適而定；
- (4) 列報貨幣，根據《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》中的定義；以及
- (5) 在財務報表中列報金額時採用的取整水平。

47．在財務報表的每頁上註明標題及簡略的欄目名稱通常符合第46段的要求。在確定列報這些信息的最好方式時需要作出判斷。例如，當財務報表以電子方式列報時，可以不用分頁；以上項目能夠夠頻繁地出現以確保對財務報表所提供信息的正確理解。

48．財務報表以列報貨幣單位的千或百萬來列報信息，通常可以使其更易理解。只要對列報中的取整水平予以披露，並且沒有遺漏重要的信息，這樣做是可以接受的。

報告期間

49．財務報表至少應按年編製。如果主體的資產負債表日發生變更，或者年度財務報表涵蓋的期間長於或短於1年，則除了財務報表涵蓋的期間外，主體還應披露：

- (1) 使用更長或更短的會計期間的原因；以及
- (2) 由此引起的損益表、權益變動表、現金流量表和相關附註的比較金額不完全可比的事實。

50．通常，應一貫地編製涵蓋1年期的財務報表。但是，由於現實的原因，有些主體傾向於不是1年（例如52周）的期間報告。本準則不排除這種做法，因為由此生成的財務報表未必與那些1年期的財務報表存在重大不同。

資產負債表

流動 / 非流動的區分

51．主體應根據第57段至67段在資產負債表表內將流動和非流動資產、流動和非流動負

債作為單獨的類別列報，除非按流動性列報提供的信息是可靠的，並且更為相關。當應用這種例外情況時，所有的資產和負債應大體按其流動性順序列報。

52．無論採用哪種列報方法，對於每個資產和負債項目，如果其含有（1）自資產負債表日起12個月內和（2）自資產負債表日起12個月後預期將收回或清償的金額，則主體應披露超過12個月後預期收回或清償的那部分金額。

53．如果主體在一個清晰可辨的經營週期內供應商品或勞務，則在資產負債表內將流動和非流動資產與負債單獨分類，能夠將作為營運資本連續循環的淨資產與用於主體長期經營的淨資產區分開來，從而提供有用的信息。它也可以突出在本經營週期內預期能實現的資產，以及在同一期間內應償還的負債。

54．對於一些主體，例如金融機構，將資產和負債按照流動性的升序或降序列報，將會提供可靠的信息，並且相對於按照流動性/非流動性順序列報更為相關，因為這些主體並未在一個清晰可辨的經營週期內供應商品或服務。

55．在運用第51段時，主體可以對部分資產和負債按照流動性/非流動性的分類方式，對其他資產和負債按照流動性進行分類，只要這樣處理能夠提供可靠的、且更相關的信息。當主體進行多種經營時，可能需要採用混合的列報基礎。

56．有關資產和負債預期實現日的信息在評價主體的流動性和償債能力時是有用的。《國際會計準則第32號》要求披露金融資產和金融負債的到期日。金融資產包括應收帳款和其他應收款，金融負債包括應付帳款和其他應付款。不論資產和負債是否作流動類和非流動類的劃分，提供非貨幣性資產（如存貨）的預期回收日和非貨幣性負債（如準備）的預期清償日的信息也是有用的。例如，主體可披露預期自資產負債表日起超過12個月才能收回的存貨金額。

流動資產

57．當某項資產符合以下標準之一時，應劃分為流動資產：

- （1）預期能在主體正常經營週期中實現、或打算出售或消耗；
- （2）主要為交易目的而持有；
- （3）預期在資產負債表日後12個月內實現；或者
- （4）現金或現金等價物（根據《國際會計準則第7號——現金流量表》中的定義），除非在自資產負債表日後至少12個月內交換或用於清償負債受到限制。

其他所有資產應劃分為非流動資產。

58．本準則使用術語“非流動”包括具有長期性質的有形、無形和金融資產。只要含義清楚，本準則並不禁止使用其他描述。

59．主體的經營週期指從購買用於加工的資產到其以現金或現金等價物的形式實現的這段時間。當主體的正常經營週期不能清晰可辨時，通常假定其為12個月。流動資產包括作為正常經營週期的一部分而出售、消耗和實現的資產（如存貨和應收帳款），即使它們不能預期

在資產負債表日後12個月內實現也是如此。流動資產還包括主要為交易目的而持有的資產（該類金融資產根據《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》劃分為為交易而持有的資產）以及非流動金融資產的流動部分。

流動負債

60·當某項負債符合以下標準之一時，應劃分為流動負債：

- (1) 預期能在主體正常經營週期中清償；
- (2) 主要為交易目的而持有；
- (3) 在資產負債表日後12個月內到期清償；或者
- (4) 主體不能無條件將負債的清償延期到資產負債表日後至少12個月。

其他所有負債應劃分為非流動負債。

61·有些流動負債，如應付帳款和應付僱員費用及其他應計經營費用，構成主體正常經營週期中使用的營運資本的一部分。這些經營性項目應劃分為流動負債，即使它們在資產負債表日後超過12個月才到期清償也是如此。對主體的資產和負債進行分類應當採用相同的正常經營週期。當主體的正常經營週期不能清晰可辨時，通常假設其為12個月。

62·其他流動負債指不是作為正常經營週期的一部分進行清償，而是在資產負債表日後12月內到期清償或主要為交易目的而持有的負債、根據《國際會計準則第39號》劃分為為交易而持有的金融負債、銀行透支、非流動金融負債的流動部分、應付股利、所得稅和其他非交易應付款就是這方面的例子。進行長期融資而形成的（即不是作為主體正常經營週期中使用的營運資本的一部分）、且不在資產負債表日後12個月內到期清償的金融負債是非流動負債，適用第65段至66段。

63·如果金融負債在資產負債表日後12個月內到期清償，即使滿足下列條件，主體仍然應當將其劃分為流動負債：

- (1) 原定期限超過12個月；並且
- (2) 在資產負債表日後、財務報表批准報出前，已完成了長期再融資協議或重新安排支付協議。

64·在現有的貸款能力下，如果主體預計並且能自主決定將清償義務再融資或展期至資產負債表日後至少12個月，則應將該部分劃分為非流動性負債，即使其可能在更短時期內到期。但是當將清償義務再融資或展期不能由主體自主決定時（例如沒有再融資協議），不應考慮再融資的可能性，該清償義務應劃分為流動負債。

65·如果主體在資產負債表日或之前違反了長期貸款協議中的保證條款，導致負債成為可隨時要求清償的負債，該負債應劃分為流動負債，即使在資產負債表日後、財務報表批准報出前放款人已經同意不因違反條款而隨時要求清償。該負債之所以被劃分為流動負債，是因為在資產負債表日主體不擁有無條件地將清償延期至該日後至少12個月的權利。

66·但是，如果放款人在資產負債表日或之前已同意提供資產負債表日後至少12個月的

寬限期，主體能夠在此期間內糾正違約行為並且放款人不能要求立即清償時，則該項負債被劃分為非流動負債。

67．對於被劃分為流動負債的貸款，如果在資產負債表日和財務報表批准報出日之間發生下列事項，則這些事項應根據《國際會計準則第10號——資產負債表日後事項》作為非調整事項進行披露：

- (1) 長期再融資；
- (2) 糾正長期貸款協議的違約行為；以及
- (3) 獲得放款人提供的資產負債表日後至少12個月的寬限期，在此期間內糾正長期貸款協議的違約行為。

資產負債表表內應列報的信息

68．如果未根據第68A段進行列報，則資產負債表表內至少應包括反映下列金額的項目：

- (1) 不動產、廠場和設備；
- (2) 投資性房地產；
- (3) 無形資產；
- (4) 金融資產 [不包括在(5)、(8)和(9)項下的金額]；
- (5) 採用權益法核算的投資；
- (6) 生物資產；
- (7) 存貨；
- (8) 應收帳款和其他應收款；
- (9) 現金和現金等價物；
- (10) 應付帳款和其他應付款；
- (11) 準備；
- (12) 金融負債 [不包括在(10)和(11)項下的金額]；
- (13) 符合《國際會計準則第12號——所得稅》中定義的當期所得稅產生的資產和負債；
- (14) 符合《國際會計準則第12號》中定義的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債；
- (15) 在權益中列報的少數股權；以及
- (16) 歸屬於母公司權益持有者的已發行資本和公積。

68A．資產負債表表內還應包括反映下列金額的項目：

- (1) 根據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被劃分為持有待售的資產和包括在處置組中被劃分為持有待售的資產的總額；以及
- (2) 根據《國際財務報告準則第5號》包括在處置組中被劃分為持有待售的負債。

69．如果對於理解主體的財務狀況具有相關性，則應在資產負債表表內列報追加的單列項目、標題和小計金額。

70．當主體在資產負債表表內將流動和非流動資產以及流動和非流動負債作為單獨類別

列報時，主體不應將遞延所得稅資產（負債）劃分為流動資產（負債）。

71．本準則不規定項目的列報順序或格式。第68段只是提供了在性質或功能方面明顯不同而理應在資產負債表表內分開列報的一系列項目。此外：

- （1）當一個項目或一組類似項目的規模、性質或功能表明，單獨列報對於理解主體的財務狀況具有相關性時，應增加單列項目；以及
- （2）為提供與理解主體財務狀況相關的信息，可以按主體及其交易的性質對使用的說明及項目或一組類似項目的排列順序進行修改。例如，銀行為了應用《國際會計準則第30號》更具體的要求而修改上述說明。

72．判斷是否應單獨列報追加的項目應依據對以下方面的評估：

- （1）資產的性質和流動性；
- （2）在主體範圍內資產的功能；以及
- （3）負債的金額、性質和時間。

73．對不同類別的資產採用不同的計量基礎表明其性質和功能是不同的，因而應將其作為單獨項目列報。例如，按照《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》的規定，不同類別的不動產、廠場和設備可以成本或重估金額記錄。

資產負債表表內或附註中應列報的信息

74．主體應在資產負債表表內或附註中，披露主體根據經營方式對報表單列項目所作的二級分類。

75．所提供二級分類的詳細程度取決於國際財務報告準則的要求和涉及金額的規模、性質和功能。在第72段中提到的各項因素也適用於決定二級分類的基礎。披露依各項目而異，例如：

- （1）不動產、廠場和設備項目應根據《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》進行分類；
- （2）應收款應分解為商業客戶應收款、關聯方應收款、預付款和其他金額；
- （3）存貨應根據《國際會計準則第2號——存貨》進一步分為商品、生產物資、原材料、在產品和產成品等類別；
- （4）準備應分解為僱員福利準備和其他項目準備；以及
- （5）權益資本和公積應分解為不同類別，如繳入資本、股票溢價和公積。

76．主體應在資產負債表表內或附註中披露下列內容：

- （1）對每類股本：
 - [1] 核定的股數；
 - [2] 已發行且已收到全額股款的股數、已發行但尚未收到全額股款的股數；
 - [3] 每股面值，或無面值股票；
 - [4] 期初和期末發行在外股數的調節；

[5] 附於各類股本上的各種權利、優惠和限制，包括分配股利和歸還資本的限制；

[6] 主體自身持有、或其子公司或聯營主體持有的本公司股數；以及

[7] 為以期權和合同方式發售而儲備的股數，包括條件和金額；以及

(2) 股東權益中每項公積的性質和目的的說明。

77·沒有股本的主體（如合夥或信託），應披露與第76段（1）要求的信息相對等的信息，以反映當期每一類別中的權益和權利，以及附於每一類別權益上的優惠和限制條件的變化情況。

損益表

當期損益

78·在一個會計期間內確認的所有收益和費用項目，都應包括在損益中，除非準則或解釋公告另有要求。

79·一般而言，在一個會計期間內確認的所有收益和費用項目都包括在損益中。這包括會計估計變更的影響。但是，也存在將某些項目排除在當期損益之外的情況。《國際會計準則第8號》涉及兩類情況：差錯的更正和會計政策變更的影響。

80·其他準則中涉及那些符合《框架》對收益或費用的定義，但通常排除在損益之外的項目。這樣的例子包括重估價盈餘（參見《國際會計準則第16號》）、國外經營的財務報表折算產生的特定利得或損失（參見《國際會計準則第21號》）以及重新計量可供出售的金融資產產生的利得或損失（參見《國際會計準則第39號》）。

損益表表內應列報的信息

81·損益表表內至少應包括反映下列金額的項目：

(1) 收入；

(2) 融資成本；

(3) 採用權益法核算的對聯營主體和對合營投資所享有的損益份額；

(4) 所得稅費用；

(5) 包括下列項目的合計金額：[1]終止經營的稅後損益和[2]構成終止經營的資產或處置組按公允價值減去預計至銷售將發生的費用計量或者處置而確認的稅後損益；以及

(6) 損益。

82·當期損益應按以下項目進行分配並在損益表表內披露：

(1) 歸屬於少數股權的損益；以及

(2) 歸屬於母公司權益持有者的損益。

83·如果對於理解主體的財務業績具有相關性，則應在損益表表內列報追加的單列項目、標題和小計金額。

84·主體的各種活動、交易和其他事項的影響在穩定性、形成損益的可能性和可預測性方面是不同的。披露財務業績的組成要素有助於理解所取得的財務業績並預測未來的成果。追加的單列項目應包括在損益表表內；當修改使用的說明和項目排列順序對於說明財務業績的組成要素顯得必要時，則應予修改。所考慮的因素應包括收益和費用組成部分的重要性、性質和功能。例如，銀行為了應用《國際會計準則第30號》更具體的要求而修改說明。收益和費用項目不能相互抵銷，除非符合第32段的標準。

85·無論在損益表表內還是附註中，主體不應將任何收益和費用項目作為非常項目進行列報。

在損益表表內或附註中應列報的信息

86·當收益和費用項目重要時，應單獨披露其性質和金額。

87·需要單獨披露收益和費用項目的情況包括：

- (1) 將存貨減記至可變現淨值或者將不動產、廠場和設備減記至可收回金額，以及此類減值的轉回；
- (2) 主體活動的重組，以及重組成本準備的轉回；
- (3) 處置不動產、廠場和設備；
- (4) 處置投資；
- (5) 終止經營；
- (6) 訴訟清償；以及
- (7) 其他準備的轉回。

88·主體應基於費用的性質或其在主體中的功能（視何者能提供可靠且更相關的信息而定）對費用進行的分類作出分析並進行列報。

89·鼓勵主體在損益表表內列示第88段要求的分析。

90·費用項目應進一步細分，以突出財務業績中在穩定性、形成損益的可能性和可預測性等方面可能不同的組成部分。這些分析應按兩種方法中的一種來提供。

91·第一種分析方法是費用性質法。費用按其性質（例如，折舊費、原材料購買成本、運輸費用、僱員福利和廣告費）在損益表表內匯總反映，不再在主體內的不同功能之間重新分配。這種方法簡單易用，因為它們不需要對費用按功能歸類。使用費用性質法分類的例示如下：

收入		X
其他收益		X
產成品和在產品存貨的變動	X	
耗用的原材料和易耗品	X	
僱員福利費用	X	
折舊費和攤銷費	X	
其他費用	<u>X</u>	
費用總額		<u>(X)</u>
利潤		<u><u>X</u></u>

92. 第二種分析方法是費用的功能分類法或“銷售成本”法，它將費用按其功能劃分為如銷售成本、銷售或管理活動的成本等部分。按照這種方法，主體至少應將銷售成本與其他費用分開披露。這種方法通常能向使用者提供比按性質進行費用分類更相關的信息，但將成本歸類至各種功能可能具有隨意性並涉及相當多的判斷。使用費用的功能分類法分類的例示如下：

收入		X
銷售成本		<u>(X)</u>
毛利		X
其他收益		X
銷售費用		(X)
管理費用		(X)
其他費用		<u>(X)</u>
利潤		<u><u>X</u></u>

93. 將費用按功能劃分的主體應披露關於費用性質的附加信息，包括折舊費、攤銷費和僱員福利費用。

94. 選擇費用功能法還是費用性質法取決於歷史和行業因素以及主體的性質。兩種方法均能提供那些可能隨主體的銷售或生產水平直接或間接發生變化的成本信息。由於每種列報方法對不同類型主體均有合適之處，因此本準則要求管理層選擇最相關和可靠的列報方式。但是，由於關於費用性質的信息有助於預測未來現金流量，因而要求在使用費用功能法時作附加披露。第93段的“僱員福利”的含義與在《國際會計準則第19號——僱員福利》中相同。

95. 主體應在損益表表內、權益變動表表內或附註中，披露當期已確認為向權益持有者分配的股利金額以及相關的每股金額。

權益變動表

96. 主體應提供權益變動表，並在權益變動表表內反映如下內容：

- (1) 當期損益；

- (2) 按其他準則或解釋公告要求直接計入權益中的各收益和費用項目，以及這些項目的總額；
- (3) 當期總收益和總費用[即(1)加上(2)的總和]，單獨列示歸屬於母公司權益持有者和歸屬於少數股權的收益總額和費用總額；以及
- (4) 對於權益的各組成部分，根據《國際會計準則第8號》確認的會計政策變更和差錯更正的影響。

97·主體還應在權益變動表表內或附註中列報：

- (1) 與權益持有者作為權益持有者身份進行交易的金額，單獨列示向權益持有者的分配；
- (2) 期初和資產負債表日的留存收益（即累積損益）餘額，及其當期變動；以及
- (3) 期初和期末每類繳入資本和每項公積的帳面金額之間的調節情況，各項目在期初和期末之間的變動應單獨披露。

98·兩個資產負債表日之間的主體權益變動，反映了當期主體淨資產的增加或減少。除了與權益持有者作為權益持有者身份的交易（如權益投入、回購主體自身的權益工具和股利分配）以及直接與上述交易有關的交易成本所產生的變化，某一期間權益的綜合變動代表了當期主體活動形成的收益總額和費用總額，包括利得和損失（無論這些收益和費用項目確認為損益，還是直接確認為權益變動）。

99·本準則要求當期所有的收益和費用項目都包含在損益中，除非其他準則或解釋公告另有要求。其他準則要求某些利得和損失（例如重估增值或減值、特定匯兌差額、重新計量可供出售的金融資產而產生利得或損失、當期所得稅和遞延稅款的相關金額）直接確認為權益變動。由於在評價兩個資產負債表日之主體財務狀況的變動時考慮所有的收益和費用項目是非常重要的，因此本準則要求列報權益變動表，權益變動表能夠突出體現主體的總收益和總費用，包括那些直接計入權益的部分。

100·《國際會計準則第8號》要求在切實可行的範圍內對會計政策變更的影響進行追溯調整，其他準則或解釋公告的過渡性規定另有要求的除外。《國際會計準則第8號》同時要求在切實可行的範圍內對差錯更正進行重述。追溯調整和追溯性重述均對留存收益而言，除非有準則或解釋公告要求對權益的其他組成部分進行追溯調整。第96段(4)要求在權益變動表中，對權益各個組成部分的調整數按照由會計政策變更產生和由會計差錯更正產生的分別披露。主體應對前期和當期期初的調整進行披露。

101·可以有多種方式來符合第96段和97段的要求。一個例子就是對權益內各要素的期初和期末餘額之間進行調節的多欄式表述方式。另一種做法是在權益變動表中只列報第96段規定的項目。按這種方法，第97段規定的項目在附註中反映。

現金流量表

102·現金流量信息有助於財務報表使用者評估主體產生現金及現金等價物的能力，以及

主體利用這些現金流量的需求。《國際會計準則第7號——現金流量表》規定了現金流量表的列報和相關的披露要求。

附註

結構

103·附註應當：

- (1) 提供關於財務報表的編製基礎以及根據第108段至115段的要求採用的具體會計政策的信息；
- (2) 披露國際財務報告準則要求的、但未在資產負債表、損益表、權益變動表或現金流量表表內列報的信息；以及
- (3) 提供未在資產負債表、損益表、權益變動表或現金流量表表內列報、但對於理解其內容具有相關性的附加信息。

104·附註應盡可能按系統的方式列報。資產負債表、損益表、權益變動表和現金流量表內的各項目應與附註中的相關信息交叉參照。

105·附註通常按下列順序列報，這種順序有助於使用者理解財務報表，並將其與其他主體的財務報表進行比較：

- (1) 遵從國際財務報告準則的聲明（參見第14段）；
- (2) 所採用的重要會計政策概述（參見第108段）；
- (3) 資產負債表、損益表、權益變動表和現金流量表表內列報項目的支持信息，按列報的各單列項目和財務報表的順序列示；以及
- (4) 其他披露，包括：
 - [1] 或有負債（參見《國際會計準則第37號》）和未確認的合同承諾；以及
 - [2] 非財務信息的披露，例如主體的財務風險管理目標與政策（參見《國際會計準則第32號》）。

106·在某些情況下，在附註內改變具體項目的順序可能是必要的或可取的。例如，計入損益的公允價值變動的信息可與金融工具的到期信息結合在一起，儘管前者是關於損益表的披露而後者是關於資產負債表的披露。但是，只要切實可行，應保持附註的系統結構。

107·附註提供了關於財務報表的編製基礎和具體會計政策的信息，可作為財務報表的單獨組成部分列報。

會計政策的披露

108·主體應在重大會計政策概述中披露：

- (1) 編製財務報表時使用的計量基礎；以及

(2) 對於理解財務報表相關的其他會計政策。

109. 讓使用者知道財務報表所採用的計量基礎(例如歷史成本、現行成本、可變現淨值、公允價值或可收回金額)是重要的,因為財務報表的計量基礎將顯著影響他們的分析。如果在財務報表中使用一種以上的計量基礎,例如重估某些特定類別的資產,則提供表明每種計量基礎適用的資產和負債類別就足夠了。

110. 在決定一項特定的會計政策是否應予披露時,管理層應考慮披露是否有助於使用者理解交易、其他事項和情況如何在所報告的財務業績和財務狀況中進行反映。當從準則和解釋公告中允許選用的方法中選擇特定的會計政策時,披露這些會計政策對使用者尤為有用。例如,合營者應披露是按照比例合併法還是權益法確認其在共同控制主體中的權益(參見《國際會計準則第31號——合營中的權益》)。一些準則對披露特定會計政策提出了專門的要求,包括管理層在允許採用的不同政策中做出的選擇。例如,《國際會計準則第16號》要求對不同類別的不動產、廠場和設備採用的計量基礎進行披露。《國際會計準則第23號——借款費用》要求披露借款費用是立即確認為費用,還是資本化為符合條件的資產的成本的一部分。

111. 每個主體應考慮其經營性質和政策,這是財務報表使用者期望該類主體應披露的內容。例如,期望所有的納稅主體披露所得稅的會計政策(包括適用於遞延所得稅負債和遞延所得稅資產)。當主體擁有重要的國外經營或外幣交易時,使用者期望主體披露確認匯兌利得和損失的會計政策。在發生企業合併時,應披露計量商譽和少數股權採用的會計政策。

112. 一項會計政策即使當期和前期的金額不重要,但由於主體經營的性質,該項會計政策仍然可能是重大的。披露國際財務報告準則尚未專門規定而按《國際會計準則第8號》的要求選擇並應用的各項重大會計政策,也是恰當的。

113. 對於管理層在採用會計政策過程中所作的、對財務報表中確認的金額最具有重大影響的判斷(涉及的估計除外,參見第116段),主體應在重大會計政策概述或其他附註中進行披露。

114. 在主體採用會計政策的過程中,除涉及的估計之外,管理層會做出多種判斷,這些判斷可能對財務報表中確認的金額產生重大影響。例如,管理層在確定下列內容時要進行判斷:

- (1) 金融資產是否屬於持有至到期的投資;
- (2) 金融資產和租賃資產所有權上的所有重大風險和報酬何時已實質性地轉移給其他主體;
- (3) 特定商品的銷售是否實質上是一種融資安排,從而並不產生收入;以及
- (4) 主體和特殊目的主體之間關係的實質是否表明特殊目的主體受該主體控制。

115. 在第113段中要求的一些披露,其他準則也有同樣的要求。例如,《國際會計準則第27號》要求主體披露主體的所有者權益不構成控制的原因,即,即使通過子公司直接或間接擁有被投資者過半數的表決權,但被投資者仍不是主體的子公司。《國際會計準則第40號》要求在難以劃分房地產的情況下披露主體制定的有關區分投資性房地產與自用房地產、持有用於在正常經營過程中銷售的房地產的標準。

估計不確定性的關鍵來源

116·主體應在附註中披露關於在資產負債表日有關未來的關鍵假設和估計不確定性的其他關鍵來源的信息，這對引起下一財務年度內資產和負債帳面金額的重要調整具有重大風險。附註應包括有關這些資產和負債的下述詳細情況：

- (1) 它們的性質；以及
- (2) 它們在資產負債表日的帳面金額。

117·在確定有些資產和負債的帳面金額時，要求估計在資產負債表日不確定的未來事項對這些資產和負債的影響。例如，在缺少最近可觀察到的市場價格來計量下述資產和負債的情況下，有必要進行未來導向的估計以計量某些類別的不動產、廠場和設備的可收回金額、技術陳舊對存貨的影響、為正在進行中的訴訟的未來結果提取的準備和當期僱員福利負債（如養老金負債）。這些估計涉及到對現金流量進行風險調整或使用的貼現率、工資的未來變化和影響其他成本的未來價格變動等項目的各種假設。

118·根據第116段披露的關鍵假設和估計不確定性的其他關鍵來源與需要管理層做出最困難、最主觀或最複雜的判斷的估計有關。當影響不確定性未來可能結果的變數和假設的數量增加時，此類判斷會變得更加主觀和複雜，由此對資產和負債的帳面金額進行重要調整的可能性通常也會增加。

119·對於在下一財務年度帳面金額可能出現重要變動而具有重大風險的資產和負債，如果這些資產和負債在資產負債表日按照基於最近可觀察到的市場價格的公允價值計量（它們的公允價值可能在下一財務年度中發生重要的變動，但是這些變動並不由在資產負債表日的假設或估計不確定性的其他來源而產生），則不要求披露第116段規定的內容。

120·第116段的披露內容的列報方式應有助於財務報表使用者理解管理層對未來和估計不確定性的其他關鍵來源作出的判斷。提供信息的性質和範圍應根據假設和其他情況性質的變化而變化。披露的類型列示如下：

- (1) 假設或其他不確定性估計的性質；
- (2) 帳面金額對進行計算依據的方法、假設和估計的敏感性，包括敏感性的原因；
- (3) 對於受到影響的資產和負債的帳面金額在下一財務年度不確定性產生的預期結果以及可能產生的合理結果的範圍；以及
- (4) 如果不確定性仍然存在，對關於那些資產和負債的過去假設所作的變動進行解釋。

121·在披露第116段的內容時無需披露預算信息或預測信息。

122·如果在資產負債表日對關鍵假設或估計不確定性的其他關鍵來源可能的影響範圍進行披露不切實可行，主體應當披露這樣的事實：基於現有的知識，下一財務年度內的結果可能與假設存在差異，這極有可能要求對受影響的資產和負債的帳面金額進行重要調整。在所有情況下，主體應披露受到假設影響的特定資產或負債（或者特定資產或負債類別）的性質和帳面金額。

123·第113段中要求披露的管理層在採用會計政策過程中所作的特定判斷，並不涉及第116段中對估計不確定性的關鍵來源的披露。

124·對於某些關鍵假設，除根據第116段的要求進行披露外，還應遵循其他準則的要求。例如，《國際會計準則第37號》要求在特定情況下披露影響各類準備的未來事項的主要假設。《國際會計準則第32號》要求披露在對按公允價值入帳的金融資產和金融負債的公允價值進行估計時採用的重大假設。《國際會計準則第16號》要求披露在對不動產、廠場和設備的重估項目的公允價值進行估計時採用的重大假設。

其他披露

125·主體應在附註中披露：

- (1) 財務報表批准報出之前，已提議或已宣告但未確認為當期向權益持有者分配的股利金額及相關的每股金額；以及
- (2) 未確認的累計優先股股利的金額。

126·如果下列內容沒有在與財務報表一起公佈的其他信息中披露，則主體應披露以下各項：

- (1) 主體所在地和法定形式、公司成立的國家及其總部（或主要營業地點，如果其與總部不在同一地點的話）的地址；
- (2) 主體經營的性質及其主要活動的說明；以及
- (3) 母公司以及集團最高母公司的名稱。

生效日期

127·主體應在自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在2005年1月1日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

《國際會計準則第1號》（1997年修訂）的撤銷

128·本準則取代了1997年修訂的《國際會計準則第1號——財務報表的列報》。

國際會計準則第 2 號

——存貨

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第2號——存貨

目標	段落 1
範圍	2 - 5
定義	6 - 8
存貨的計量	9 - 33
存貨成本	10 - 22
採購成本	11
加工成本	12 - 14
其他成本	15 - 18
勞務提供者的存貨成本	19
從生物資產上收穫的農產品成本	20
成本計算法	21 - 22
成本計算	23 - 27
可變現淨值	28 - 33
確認為費用	34 - 35
披露	36 - 39
生效日期	40
其他文告的撤銷	41 - 42

《國際會計準則第2號——存貨》由第1段至42段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 2 號

——存貨

目標

1. 本準則的目標是對存貨的會計處理做出規定。存貨會計中的基本問題是確定被確認為資產、並直到相關的收入確認時所結轉的成本金額。本準則為成本的確定及其隨後確認為費用、包括減記至可變現淨值提供了指南。本準則也為將成本分配給各存貨的成本計算方法提供了指南。

範圍

2. 本準則適用於所有存貨，除了：

- (1) 建造合同（包括直接相關的勞務合同）形成的在建工程（參見《國際會計準則第11號——建造合同》）；
- (2) 金融工具；以及
- (3) 與農業活動相關的生物資產，以及收穫時的農產品（參見《國際會計準則第41號——農業》）。

3. 本準則不適用於下列持有存貨的計量：

- (1) 按那些行業已經確立的慣例，以可變現淨值計量的農林產品、收割後的農產品、礦物和礦產品的生產者。如果這些存貨按可變現淨值計量，其價值的變動應在變動當期確認計入損益。
- (2) 按公允價值減去出售費用後的餘額計量其存貨的商品經紀人。如果這些存貨按公允價值減去出售費用後的餘額計量，則公允價值減去出售費用後的餘額的變動應在變動當期確認計入損益。

4. 在第3段（1）中所指的存貨，在生產的某些階段應以可變現淨值計量。例如，當農作物已經收割或礦產品已經開採且其銷售已通過遠期合同或政府擔保得到保證，或者是，當存在活躍市場且滯銷風險可略而不計時，就屬於這種情況。這些存貨僅僅不包括在本準則的計量要求中。

5. 經紀人是指那些為他人或為自己買進或出售商品的人。第3段（2）中所指的存貨，其取得目的主要是在不久的將來予以出售並從價格波動中獲取利潤或經紀人盈餘。如果這些存

貨按公允價值減去出售費用後的餘額計量，則它們僅僅不包括在本準則的計量要求中。

定義

6·本準則使用的下列術語，其含義為：

存貨，指下列資產之一：

- (1) 在正常經營過程中持有待售的；
- (2) 為出售而仍處在生產過程中的；或者
- (3) 在生產或提供勞務過程中將消耗的材料或物料。

可變現淨值，指在正常經營過程中，以估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的交易雙方自願進行資產交換或債務清償的金額。

7·可變現淨值是指主體在正常經營過程中預計從存貨的銷售中實現的淨額。公允價值反映的是市場上熟悉情況的自願的買賣雙方對該存貨進行交易的金額。前者是針對於某一主體的價值，而後者不是。存貨的可變現淨值可能並不等於公允價值減去出售費用後的餘額。

8·存貨包括購置以備再售的商品，例如，零售商購入並用於零售的貨物，或持有以備再售的土地和其他不動產。存貨也包括主體生產的產成品、在產品以及將用於生產過程的材料和物料。就勞務提供者而言，存貨包括如第19段所述的勞務費用，對這些費用，主體尚未確認相關的收入（參見《國際會計準則第18號——收入》）。

存貨的計量

9·存貨應以成本與可變現淨值兩者中的較低者來計量。

存貨成本

10·存貨成本應當包括所有的採購成本、加工成本以及使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。

採購成本

11·存貨的採購成本由採購價格、進口關稅和其他稅金（不含主體日後可從稅務部門退回的稅金）以及運輸費、裝卸費和其他可直接歸屬於產成品、材料和勞務取得的費用構成。在確定採購成本時應扣除商業折扣、回扣和其他類似項目。

加工成本

12. 存貨的加工成本包括與生產量直接相關的成本，如直接人工。它們還包括在將材料加工為產成品過程中發生的固定和變動間接生產費用的系統分配額。固定間接生產費用，指產量發生變化時仍保持相對不變的間接生產費用，如廠房和設備的折舊和維修費用、工廠管理費用和行政費用等。變動間接生產費用，指隨產量直接或幾乎直接變動的間接生產費用，如間接材料和間接人工等。

13. 固定間接生產費用應以生產設備的正常生產能力為基礎分配計入加工成本。正常生產能力，指正常生產條件下，在若干時期或季節內預計能夠達到的平均生產量，其中考慮了計劃維修所形成的生產能力的損失。如果實際生產水平接近正常生產能力，則可以實際生產水平為基礎。分配計入各單位產品的固定間接費用額不因產量低或停工而增加。不能分配的間接費用應在其發生的當期確認為費用。在產量特別高的期間，分配計入單位產品的固定間接費用額將減少，從而存貨不會以高於成本的金額計量。變動間接生產費用應以生產設備的實際使用程度為基礎分配計入單位產品。

14. 同一生產過程可能同時生產一種以上的產品。聯產品的生產，或既有主產品又有副產品的生產就屬這方面的例子。如果每種產品的加工成本不能單獨地加以辨認，那麼這些成本就應按合理和一致的基礎在產品之間進行分配。例如，在產品可以單獨辨認的生產過程中或在生產結束時，可以每種產品相應的銷售價值為基礎進行分配。大多數副產品就其性質來說，價值不高。在這種情況下，它們通常以可變現淨值計量，且該價值應從主產品的成本中扣除。這樣處理的結果是，主產品的帳面金額與其成本不會有顯著差異。

其他成本

15. 包括在存貨成本中的其他成本僅限於使存貨達到目前場所和狀態而發生的成本。例如，將非生產性間接費用或為特定客戶設計產品所發生的設計費用包括在存貨成本中可能是恰當的做法。

16. 不應包括在存貨成本中而應在其發生的當期確認為費用的項目有：

- (1) 非正常浪費的原料、人工或其他生產費用；
- (2) 儲存費用，但那些在生產過程中為達到下一個生產階段所必須的儲存費用除外；
- (3) 無助於使存貨達到目前場所和狀態的間接行政費用；以及
- (4) 銷售費用。

17. 在有限的情況下，借款費用應包括在存貨成本中。對此，《國際會計準則第23號——借款費用》作了明確的規定。

18. 某主體可能按照延期結算條款購買存貨。如果該項交易安排實質上包括了某種融資因素，那麼該因素（例如正常貸款條件下購買價格與所付金額之間的差額）應在融資期間內

確認為利息費用。

勞務提供者的存貨成本

19·勞務提供者的存貨按其生產成本計量。勞務提供者的存貨成本主要包括直接從事勞務提供人員（包括監管人員）的人工和其他費用以及可歸屬的間接費用。與銷售和一般管理人員相關的人工和其他費用不包括在勞務提供者的存貨成本中，而應在其發生當期確認為費用。勞務提供者的存貨成本不包括邊際利潤或不可歸屬的間接費用，這些通常作為勞務提供者索取價格中的因素。

從生物資產上收獲的農產品成本

20·根據《國際會計準則第41號——農業》，主體已從生物資產上收獲的農產品存貨，應以其收獲時的公允價值減去估計銷售時費用進行初始確認。這是在適用本準則當日該存貨的成本。

成本計算方法

21·某些存貨成本的計算方法，諸如標準成本法或零售價法，如果計算結果與成本接近，為簡化核算，可以使用。標準成本是考慮了材料和物料、人工、效率以及生產能力的正常水平而制定的。應定期對其進行檢查，如必要，應根據當前情況進行修正。

22·零售價法通常用於在零售業中計量大量迅速周轉的存貨項目，這些項目具有類似的邊際利潤，而且對它們採用其他成本計算方法並不切實可行。存貨成本根據銷售額減去以恰當比例確定的毛利來確定。所使用的比例要考慮那些價格已標至最初售價以下的存貨。對各零售部門常常使用一個平均比例。

成本計算

23·對於通常不能相互替代的存貨項目，以及為特定計劃生產和單獨存放的貨物或提供的勞務的成本，應採用個別辨認其單獨成本來計算。

24·成本的個別辨認，指按歸屬於可辨認的存貨項目的特定成本計價的方法。對於為特定計劃而單獨存放的存貨，不論是購入的還是生產的，成本的個別辨認是恰當的。但是，對於通常能相互替代的、數量較大的存貨項目，成本的個別辨認法是不恰當的。在這種情況下，擇定那些保留在存貨中的項目的方法，可用於預先確定對損益的影響。

25·存貨（第23段所涉及的存貨除外）成本應當採用先進先出法或加權平均成本法計算。主體對於具備類似性質和用途的所有存貨應採用相同的成本計算方法。對於那些具有不同性

質或不同用途的存貨，可以採用不同的成本計算方法。

26·例如，用於某業務分部的存貨可能與用於另一業務分部的同類存貨對主體有著不同的用途。然而，存貨地理位置（或各自納稅規程）的差異並不足以說明應採用不同的成本計算方法。

27·先進先出法假定先購入或生產的存貨先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的。加權平均成本法，指每個存貨項目的成本根據期初類似存貨的成本和本期購入或生產的類似存貨的成本的加權平均數來確定的方法。該平均數可以定期計算，也可以在每次收到新貨物時計算，視主體的具体情况而定。

可變現淨值

28·如果存貨遭受毀損、全部或部分陳舊過時或銷售價格下降，則其成本可能收不回來。如果存貨的估計完工成本或估計銷售成本增加，其成本也可能收不回來。將存貨成本減記至其可變現淨值的做法，符合資產不應以超過銷售或使用它們而預期可實現的金額予以記錄的觀點。

29·將存貨減記至可變現淨值，通常是逐項進行的。但是，在某些情況下，將類似或相關的項目合併處理可能是恰當的。例如，與具有類似目的或最終用途並在同一地區生產和銷售的同一產品系列相關、且實際上難以將其與該產品系列的其地項目區別開來進行估價的存貨項目，就可能需要合併處理。按存貨的類別，例如按產成品或按特定行業或地區分部的存貨，來減記存貨價值是不恰當的。勞務提供者通常就每項單獨計算售價的勞務進行成本累計。因此，每一項這樣的勞務應視作一個單獨項目處理。

30·估計可變現淨值是以對存貨的可變現金額進行估計時所取得的最可靠的證據為基礎的。這些估計數應考慮與期末以後發生的事項直接相關的價格與成本波動，但限於其中能證實期末存在狀況的事項。

31·對可變現淨值的估計也應考慮持有存貨的目的。例如，為滿足公司的銷售或勞務合同而持有的存貨，其可變現淨值應以合同價為基礎計算。如果持有存貨的數量大於銷售合同訂購量，超出部分的存貨可變現淨值，應以一般銷售價格為基礎計算。準備可能產生於確定銷售合同所要求的數量超過所持有的存貨數量或產生於確定購買合同。這些準備由《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》規範。

32·對於用於存貨生產而持有的材料和其他物料，如果其生產的產成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則不應將其減記至成本以下。但是，如果材料價格的下降表明產成品的成本超過可變現淨值，那麼該材料就應減記至可變現淨值。在這種情況下，材料重置成本或許是其可變現淨值可獲得的最佳的計量基礎。

33·在隨後的每一個期間，均應對可變現淨值重新估價。如果以前使存貨減記至低於成本的條件不復存在，或者有確鑿的證據表明因經濟環境的變化而導致可變現淨值增加，減記的金額應予轉回（轉回的金額以原先減記的金額為限），新的帳面金額應為成本與修正了的可

變現淨值兩者中的較低者。例如，由於其售價下降而以可變現淨值記錄的存貨項目，如在隨後的期間依然為主體所持有，而其售價已經上升，就屬此種情況。

確認為費用

34．存貨出售時，這些存貨的帳面金額應在確認相關收入的當期，確認為費用。存貨減記至可變現淨值形成的減記額和所有的存貨損失，都應在減記或損失發生當期確認為費用。因可變現淨值增加而使減記的存貨轉回的金額，應在轉回當期沖減已確認為費用的存貨金額。

35．有些存貨可能會歸屬到其他資產帳戶。例如，存貨用作自建不動產、廠場和設備的組成成份。以這種方式歸屬到另一項資產的存貨應在那項資產的使用壽命內確認為費用。

披露

36．財務報表應當披露下列內容：

- (1) 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法；
- (2) 存貨的帳面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的帳面金額；
- (3) 以公允價值減去出售費用後的餘額反映的存貨的帳面金額；
- (4) 當期確認為費用的存貨金額；
- (5) 根據第34段的規定，在當期確認為費用的存貨減記金額；
- (6) 根據第34段的規定，在當期作為確認為費用的存貨金額減少的任何減記金額的轉回金額；
- (7) 根據第34段的規定，導致存貨減記轉回的情況或事項；以及
- (8) 作為債務擔保的存貨的帳面金額。

37．關於不同類別存貨的帳面金額的信息以及這些資產的變動程度的信息對財務報表使用者是有用的。存貨的一般分類是：商品、生產物料、材料、在產品和產成品。勞務提供者的存貨可描述為在產品。

38．在本期確認為費用的存貨成本（通常為銷售成本）包括原先計入現在已售出存貨中的成本、不能分配的間接生產費用和存貨成本中的非正常金額。此外，根據主體的情況也可能需要包括其他費用，例如分銷費用。

39．有些主體選用不同的損益格式，以致所披露的金額不同於當期確認為費用的存貨成本。根據這種格式，主體採用以費用性質為基礎的分類，以提供對有關費用的分析。在這種情況下，主體應披露已確認為費用的原材料和易耗品的成本、人工成本、其他成本以及本期存貨變動淨額。

生效日期

40·主體應對自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體對2005年1月1日之前開始的期間採用了本準則，主體應披露這一事實。

撤銷其他公告

41·本準則取代了《國際會計準則第2號——存貨》(1993年修訂)。

42·本準則取代了《解釋公告第1號——一致性：存貨成本的不同計算方法》。

國際會計準則第 7 號

——現金流量表

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第7號——現金流量表

目標	
範圍	段落 1 - 3
現金流量信息的作用	4 - 5
定義	6 - 9
現金和現金等價物	7 - 9
現金流量表的列報	10 - 17
經營活動	13 - 15
投資活動	16
籌資活動	17
報告來自經營活動的現金流量	18 - 20
報告來自投資和籌資活動的現金流量	21
以淨額為基礎報告現金流量	22 - 24
外幣現金流量	25 - 28
利息和股利	31 - 34
所得稅	35 - 36
對子公司、聯營企業和合營企業的投資	37 - 38
購買和處置子公司和其他經營單位	39 - 42
非現金交易	43 - 44
現金和現金等價物的構成	45 - 47
其他披露	48 - 52
生效日期	53

《國際會計準則第7號——現金流量表》由第1段至53段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 7 號

——現金流量表

目標

主體現金流量信息有助於財務報表使用者評價主體產生現金和現金等價物的能力，並了解主體是如何使用這些現金和現金等價物的。財務報表使用者在進行經濟決策時需要評價主體產生現金和現金等價物的能力，以及主體產生現金和現金等價物的時間和確定性。

本準則的目標是要求主體通過現金流量表提供其現金和現金等價物過去變動情況的信息，在表中將主體當期的現金流量劃分為經營活動、投資活動和籌資活動三個來源。

範圍

1·主體應根據本準則的要求編製現金流量表，並將其作為每期對外列報的基本財務報表之一。

2·本準則取代1977年7月通過的《國際會計準則第7號——財務狀況變動表》。

3·主體財務報表使用者關注主體如何產生和使用現金和現金等價物，不論主體的業務性質如何，現金是否是主體的產品（如金融機構）。不管主體的主營業務如何不同，它們基於同樣的原因需要現金，它們需要現金進行正常的生產經營、償還債務和向投資者提供回報。因此，本準則要求所有的主體都編製現金流量表。

現金流量信息的作用

4·將現金流量表提供的信息與其他財務報表所提供的信息聯繫起來，將能提供使用者評價主體淨資產變動情況、評價主體的財務結構（包括其資產流動性和償債能力）以及主體為適應環境和機會變化而對其現金流量的金額和時間進行調整的能力所需的信息。現金流量信息有助於評價主體產生現金和現金等價物的能力，有助於財務報表使用者設計決策模型以評價和比較不同主體未來現金流量的現值。此外，由於消除了不同主體對同樣的交易和事項採用不同的會計處理方法所造成的影響，現金流量信息也提高了不同主體所報告的經營業績的可比性。

5·過去的現金流量信息通常被視為未來現金流量的金額、時間和確定性的標誌。它也有助於檢查過去對未來現金流量所進行的評價的精確性，以及明晰獲利能力與淨現金流量之間的關係以及價格變動的影響。

定義

6·本準則使用的下列術語，其含義為：

現金，指庫存現金和活期存款。

現金等價物，指期限短、流動性強、易於轉換成已知金額的現金、並且價值變動風險很小的投資。

現金流量，指現金和現金等價物的流入和流出。

經營活動，指主體產生收入的主要活動以及非投資或籌資的其他活動。

投資活動，指長期資產以及不包括在現金等價物範圍內的其他投資的購買和處置。

籌資活動，指導致主體繳入權益及借款的規模和構成發生變化的活動。

現金和現金等價物

7·主體持有現金等價物只是為了滿足其短期現金承諾的需要，而不是為了長期投資和其他目的。一項投資作為現金等價物必須具備易於轉換成已知金額的現金且價值變動風險很小的條件。因此，投資通常僅當其期限較短、比方說自取得日起3個月或更短時間內到期時才被認定為現金等價物。權益投資被排除在現金等價物以外，除非其本質上就屬於現金等價物，比如，所取得的到期日很短且規定了贖回日期的優先股就屬此類。

8·向銀行借款一般被認為是籌資活動。然而，在有些國家，隨時要求償付的銀行透支作為主體現金管理的一部分。在這種情況下，銀行透支應包括在現金和現金等價物範圍內。這種銀行業務安排的特點是，銀行存款餘額經常在結餘和透支之間變動。

9·構成現金或者現金等價物的項目之間的變動不包括在現金流量之內，因為這類事項屬於主體現金管理的一部分而不屬於主體的經營活動、投資活動或籌資活動。現金管理包括以多餘現金投資於現金等價物。

現金流量表的列報

10·現金流量表應當按經營活動、投資活動和籌資活動分類報告主體當期的現金流量。

11·主體根據經營活動、投資活動和籌資活動列報其現金流量時，應選擇最適合其業務特點的方式。按活動分類來提供現金流量信息，有助於報表使用者評價這些活動對主體財務

狀況及現金和現金等價物金額的影響；同時也有助於評價這些活動之間的相互關係。

12· 某項交易可能包括歸屬於不同活動的現金流量。如償還銀行貸款時，既要償還本金又要支付利息。支付利息屬於經營活動，而償還本金則歸屬於籌資活動。

經營活動

13· 經營活動所形成的現金流量金額是一個重要的標誌，通過它可以判明在不動用主體外部資金的情況下，主體通過經營活動產生的現金流量是否足以償還貸款、維持主體的生產經營能力、支付股利以及進行新的投資。過去經營活動現金流量結構的信息，與其他信息結合，可以預測未來經營活動的現金流量。

14· 經營活動所形成的現金流量主要來源於主體產生收入的主要活動。因此，這些現金流量一般由進入主體損益確定的交易和其他事項形成。經營活動所形成的現金流量的例子有：

- (1) 銷售產品和提供勞務所獲得的現金收入；
- (2) 特許使用費、勞務費、佣金以及其他現金收入；
- (3) 支付給供貨商和勞務提供者的現金；
- (4) 支付給僱員或代僱員支付的現金；
- (5) 保險主體涉及保險金、保險索賠、年金和其他保險利益條款的現金收入或現金支出；
- (6) 繳納所得稅或者稅款退回（如果可以確認它們歸屬於投資和籌資活動，則不在此例）；以及
- (7) 為交易目的而持有的合同的現金收入或者支出。

有些交易，例如出售廠房，可能帶來利得或損失，這部分利得或損失體現在當期損益中。然而，與這類交易相關的現金流量則歸屬於投資活動現金流量。

15· 主體出於交易目的可能持有證券和貸款，這種情況類似於主體為轉售而特別購買的存貨。因此，購買和銷售交易性證券所形成的現金流量屬於經營活動現金流量。類似地，金融機構預付現金和貸款通常被歸類為經營活動，因為這些活動與主體產生收入的主要活動有關。

投資活動

16· 單獨披露來自投資活動的現金流量是重要的，因為這些現金流量代表著主體為了獲得未來的收益和現金流量而轉出資源的程度。投資活動所形成的現金流量的例子有：

- (1) 購置不動產、廠場和設備以及無形資產和其他長期資產所導致的現金支出；那些與已資本化的開發費用以及自建不動產、廠場和設備相關的現金支出也包括在內；
- (2) 出售不動產、廠場和設備以及無形資產和其他長期資產所取得的現金收入；
- (3) 取得其他主體的權益性工具或債務性工具以及合營中的權益所導致的現金支出

(購買視為現金等價物的工具或為交易目的而持有的工具所引起的現金支出不包括在內)；

- (4) 出售其他主體的權益性工具或債務性工具以及合營中的權益所帶來的現金收入 (出售視為現金等價物的工具或為交易目的而持有的工具所帶來的現金收入不包括在內)；
- (5) 預付現金和貸款給其他主體 (金融機構的預付現金和貸款不包括在內)；
- (6) 給其他主體的預付現金和貸款 (金融機構的預付現金和貸款不包括在內) 的收回；
- (7) 根據期貨合同、遠期合同、期權合同和互換合同所支付的現金；如果持有合同是以交易為目的，或者此項支付劃歸籌資活動，則因此而引起的現金支出不包括在內；以及
- (8) 根據期貨合同、遠期合同、期權合同和互換合同所獲得的現金收入；如果持有合同是以交易為目的，或者此項收入劃歸籌資活動，則因此產生的現金收入不包括在內。

如果簽訂的合同是對可辨認頭寸的套期，由此而形成的現金流量應按照被套期頭寸的分類方法加以歸類。

籌資活動

17. 單獨披露來自籌資活動的現金流量是重要的，因為這有助於預測主體資本的提供者對主體未來現金流量的要求權。籌資活動所形成的現金流量的例子有：

- (1) 發行股票或其他權益性工具所獲取的實得現金收入；
- (2) 購買或贖回主體股票所導致的對所有者的現金支出；
- (3) 發行信用債券、貸款、簽發票據、發行一般債券、發行抵押債券以及提供其他長、短期借款所獲取的實得現金收入；
- (4) 償還借款所導致的現金支出；以及
- (5) 融資租賃的承租方為減少與融資租賃相關的未清償負債的現金支出。

報告來自經營活動的現金流量

18. 主體應當用以下兩種方法之一，報告來自主體經營活動的現金流量：

- (1) 直接法，通過現金收入總額和現金支出總額的總括分類反映來自主體經營活動的現金流量；或者
- (2) 間接法，通過將主體非現金交易、過去或者未來經營活動的現金收支的遞延或應計項目，以及與投資或籌資現金流量相關的收益或費用項目的影響，對損益進行調整，來揭示主體經營活動所形成的現金流量。

19·本準則鼓勵主體採用直接法報告經營活動現金流量。採用直接法所提供的信息有助於評估主體未來現金流量，而間接法，卻不具有這一優點。採用直接法，關於現金收入總額和現金支出總額的總括分類的信息可以通過以下途徑獲得：

- (1) 主體的會計記錄；或者
- (2) 根據：
 - [1] 當期存貨及經營性應收和應付款的變動；
 - [2] 其他非現金項目；以及
 - [3] 其現金影響屬於投資或籌資活動現金流量的其他項目。

調整損益表中的銷售收入、銷售成本（對金融機構來說是利息收入和類似收入、利息支出和類似支出）以及其他項目。

20·如採用間接法，則來自經營活動的現金流量淨額是通過就以下項目的影響對損益進行調整來確定的：

- (1) 當期存貨及經營性應收和應付款的變動；
- (2) 非現金項目，如折舊、準備、遞延稅款、未實現匯兌利得和損失、聯營公司的未分配利潤以及少數股權；以及
- (3) 其現金影響屬於投資或籌資活動現金流量的所有其他項目。

可供選擇的做法是，採用間接法時，來自經營活動的現金流量淨額，也可以通過列示在損益表中的收入和費用以及當期存貨和經營性應收應付款的變動來表述。

報告來自投資和籌資活動所形成的現金流量

21·主體應單獨地報告來自投資和籌資活動的總現金收入和總現金支出的總括分類；但是第22段和第24段所述現金流量則應以其淨額為基礎報告。

以淨額為基礎報告現金流量

22·來自以下經營活動、投資活動或者籌資活動的現金流量可以其淨額為基礎報告：

- (1) 當現金流量反映客戶而非主體的活動時，代客戶收入的現金和支付的現金；以及
- (2) 周轉快、金額大、期限短的項目的現金收入和現金支出。

23·第22段(1)中所指的現金收入和現金支出的例子如下：

- (1) 銀行活期存款的承兌和償付；
- (2) 投資主體代客戶持有資金；以及
- (3) 代財產所有者收取的租金、以及支付給財產所有者的租金。

第22段(2)中所指的現金收入和現金支出是指為以下項目預付和償還的款項：

- (1) 與信用卡客戶相關的本金金額；
- (2) 投資的購買和出售；以及
- (3) 其他短期借款，如3個月或不足3個月的短期借款。

24·金融機構來自以下活動的現金流量可以其淨額為基礎加以報告：

- (1) 到期日固定的存款的存取所形成的現金收入和現金支出；
- (2) 向其他金融機構存放或提取款項；以及
- (3) 給客戶的預付款和貸款以及這些預付款和貸款的償還。

外幣現金流量

25·來自外幣交易的現金流量應當折算成主體的功能貨幣記錄，所使用的折算匯率（這裡指功能貨幣和外幣之間的兌換率）是發生現金流動當日的匯率。

26·國外子公司的現金流量應折算成功能貨幣表示的現金流量，所使用的折算匯率（這裡指功能貨幣和外幣之間的兌換率）是發生現金流動當日的匯率。

27·用外幣表述現金流量時，按《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》報告。該準則允許使用接近實際匯率的匯率進行外幣折算。例如，某一時期的加權平均匯率可以用於記錄外幣業務或者國外子公司現金流量的折算。但是，《國際會計準則第21號》不允許採用資產負債表日的匯率來折算國外子公司的現金流量。

28·外幣匯率變動所引起的未實現匯兌損益並不是現金流量。然而，為了調節期初和期末的現金和現金等價物金額，持有的或到期的外幣現金和現金等價物受匯率變動的影響應當在現金流量表中報告。該金額應與來自經營活動、投資活動或籌資活動的現金流量分開反映。如果是按期末匯率折算的，該金額還包括匯兌差額。

29·[已刪除]

30·[已刪除]

利息和股利

31·來自已收及已付利息和股利的現金流量應單獨反映。分別歸入經營活動、投資活動或籌資活動的現金流量，歸屬類別應當在各期保持一致。

32·某期的已付利息總額，無論是在損益表中作為費用確認，還是按照《國際會計準則第23號——借款費用》所允許選用的處理方法予以資本化，都應當在現金流量表中披露。

33·對金融機構而言，已付利息和已收利息以及股利通常劃歸來自經營活動的現金流量。然而，其他主體對它們的劃歸屬並沒有形成一致的看法。已付利息和已收利息以及股利可以劃歸來自經營活動的現金流量，因為它們構成主體損益確定的一部分；已付利息和已收利息

以及股利也可以分別劃歸來自籌資及投資活動的現金流量，因為它們可以分別是籌資成本或者投資回報。

34．已付股利可以劃歸來自籌資活動的現金流量，因為它們是為籌資所付的成本。為了幫助財務報表使用者評價主體以經營活動現金流量支付股利的能力，已付股利也可以劃歸來自經營活動的現金流量。

所得稅

35．來自所得稅的現金流量應當單獨反映，並且應劃歸來自主體經營活動的現金流量，除非可以明確地認定其屬於籌資和投資活動。

36．所得稅由在現金流量表中劃分的經營活動、籌資活動或投資活動中產生現金流量的交易產生。雖然可能很易於認定納稅費用屬於投資還是籌資活動，但卻很難判明相關的現金流量是哪種活動引起的，並且相關交易的現金流量可能產生於不同會計期間的基礎交易的現金流量。因此，繳納的所得稅常常被劃為經營活動現金流量。然而，如果能夠判明引起納稅現金流量的交易屬於特定投資活動或籌資活動的現金流量，則將納稅現金流量劃歸投資活動或籌資活動是恰當的。如果納稅現金流量分配於一種以上的活動，則納稅總額應予披露。

對子公司、聯營企業和合營企業的投資

37．採用權益法或成本法核算在聯營企業或者子公司的投資時，投資方在現金流量表報告的現金流量，應當僅限於其本身和被投資方之間的現金流量，如股利和預付款。

38．採用比例合併法報告其在共同控制主體中的權益（參見《國際會計準則第31號——合營中的權益》）的主體，應將其共同控制主體現金流量中按比例所佔有的份額包括在合併現金流量表中。用權益法報告這些權益的主體，現金流量表包括其在共同控制主體中投資和分配的現金流量以及主體與共同控制主體之間的其他收支項目。

購買和處置子公司和其他經營單位

39．來自購買和處置子公司及其他經營單位的現金流量總額，應當單獨列示並且劃歸投資活動現金流量。

40．對於當期購買和處置子公司或者其他經營單位，主體都應對以下每一項目以總額進行披露：

- (1) 全部購買或處置對價；

- (2) 購買或處置對價中用現金和現金等價物支付的部分；
- (3) 購買或者處置子公司或其他經營單位的現金和現金等價物金額；以及
- (4) 購買或者處置子公司或其他經營單位除現金或現金等價物以外的資產和負債金額，這些金額是按資產和負債的主要類別反映的。

41. 單列項目反映購買和處置子公司和其他經營單位的現金流量，同時單獨披露購買或者處置子公司和其他經營單位的資產和負債金額，有助於將購買或處置子公司和其他經營單位引起的現金流量與其他經營活動、投資活動和籌資活動引起的現金流量區別開來。處置所形成的現金流量，不應從購買所形成的現金流量中扣除。

42. 作為購買或售出的對價所發生的現金收付總額，在現金流量表中應當以減去處置或者購買所獲得或轉出的現金和現金等價物以後的淨額列示。

非現金交易

43. 不需要使用現金或者現金等價物的投資活動和籌資活動不應包括在現金流量表中。這些交易應在其他財務報表中披露，以提供這些投資活動和籌資活動的所有相關信息。

44. 儘管許多投資活動和籌資活動對主體的資本和資產結構產生影響，但是它們對當期的現金流量並不產生直接的影響。將非現金交易排除在現金流量表之外是與現金流量表的目標一致的，因為這些項目不涉及當期的現金流量。非現金交易的例子有：

- (1) 直接以負債的方式，或者以融資租賃的方式取得資產；
- (2) 通過發行股票購買主體；以及
- (3) 負債轉為權益。

現金和現金等價物的構成

45. 主體應在現金流量表中披露其現金和現金等價物的構成，同時應列報將現金流量表中的金額與資產負債表中對應項目的調節。

46. 由於世界範圍內現金管理實務和銀行業務規定不同，以及為了遵從《國際會計準則第1號——財務報表的列報》，主體對確定現金和現金等價物的構成所採用的政策應加以披露。

47. 主體變更確定現金和現金等價物構成的政策時，其影響應遵照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定披露。例如，過去作為主體投資組合一部分的金融工具的分類變化時。

其他披露

48·主體應當披露其持有的、但不能被集團使用的巨額現金和現金等價物餘額，同時還由管理層對此作出說明。

49·主體持有現金和現金等價物餘額但不能被集團使用的情形有多種，比如，國外經營的子公司，由於受當地外匯管制或其他立法的限制，其持有的現金和現金等價物餘額，不能由母公司或其他子公司正常使用。

50·補充信息可能有助於財務報表使用者理解主體的財務狀況和流動性。因而鼓勵主體披露這種信息，同時加上管理層的說明。這種補充信息可能包括：

- (1) 未被使用從而可用於將來經營活動以及用於資本承諾的借款額度，並且要對使用這些額度的限制加以說明；
- (2) 與採用比例合併法報告的合營中的權益相關的經營活動、投資活動和籌資活動的各類現金流量總額；
- (3) 分開表明主體經營能力增強的現金流量總額與維持其經營能力所需要的現金流量總額；以及
- (4) 來自每一個報告行業分部和報告地區分部的經營活動、投資活動和籌資活動的現金流量總額（參見《國際會計準則第14號——分部報告》）。

51·分別披露增強主體經營能力和為維持主體經營能力所需的現金流量，有助於財務報表使用者判明主體是否為維持其經營能力而進行了足夠的投資。沒有為維持其正常經營能力而進行足夠的投資的主體可能為了當期的流動性和分配給所有者的股利而損害將來的獲利能力。

52·分部現金流量的披露，可以使報表使用者更好地理解整個主體的現金流量與各分部現金流量之間的關係以及各分部現金流量的可利用情況和可變動性。

生效日期

53·本準則對報告期自1994年1月1日或以後日期開始的財務報表有效。

國際會計準則第 8 號

——會計政策、會計估計變更和差錯

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯

目標	段落 1 - 2
範圍	3 - 4
定義	5 - 6
會計政策	7 - 31
會計政策的選擇和應用	7 - 12
會計政策的一致性	13
會計政策變更	14 - 31
會計政策變更的應用	19 - 27
追溯調整法	22
對使用追溯調整法的限制	23 - 27
披露	28 - 31
會計估計變更	32 - 40
披露	39 - 40
差錯	41 - 49
對追溯重述的限制	43 - 48
前期差錯的披露	49
關於追溯調整和追溯重述的不切實可行性	50 - 53
生效日期	54
其他文告的撤銷	55 - 56

《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》由第1段至56段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。

國際會計準則第 8 號

——會計政策、會計估計變更和差錯

目標

1. 本準則的目標是對選擇和變更會計政策的標準，以及對會計政策變更、會計估計變更和差錯更正的會計處理及披露做出規定。本準則旨在提高主體財務報表的相關性和可靠性以及該主體不同期間財務報表的可比性和與其他主體財務報表之間的可比性。

2. 除了會計政策變更之外的會計政策的披露要求，在《國際會計準則第1號——財務報表的列報》中作出規定。

範圍

3. 本準則適用於會計政策的選擇和應用，以及會計政策變更、會計估計變更和前期差錯更正的會計處理。

4. 前期差錯更正和會計政策變更追溯調整的納稅影響應按《國際會計準則第12號——所得稅》的要求進行核算和披露。

定義

5. 本準則使用的下列術語，其含義為：

會計政策，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法。

會計估計變更，指對資產或負債帳面金額、或資產的期間消耗金額的調整，這種調整源自對資產和負債當前狀態及對與其相關的預期未來利益和義務的評估。會計估計變更的原因是新信息和新進展的出現，因此不是差錯的更正。

國際財務報告準則是國際會計準則理事會批准通過的準則和解釋公告，包括：

- (1) 國際財務報告準則；
- (2) 國際會計準則；以及
- (3) 國際財務報告解釋委員會或其前身常設解釋委員會提出的解釋公告。

重要性，如果項目的遺漏或錯誤表述可能單獨或共同影響使用者基於財務報表所作出的

經濟決策，則它們是重要的。重要性取決於在相關環境下對遺漏或錯誤表述的規模和性質的判斷。項目的規模或性質，或者二者的共同作用，可能成為決定性的因素。

前期差錯，是在一個或多個以前期間，因未使用或錯誤使用下列可靠信息，而導致主體的財務報表有遺漏或錯誤表述：

- (1) 在上述期間財務報表授權發佈時已經獲取的信息；以及
- (2) 在編報財務報表時能夠合理預期已經獲得並加以考慮的信息。

這些差錯包括計算錯誤、會計政策應用錯誤、忽視或曲解事實，以及舞弊所產生的影響。

追溯調整法，對交易、其他事項和事件採用一項新的會計政策，就如同該政策一直在採用那樣。

追溯重述，更正財務報表要素金額的確認、計量和披露，就如同前期差錯從未發生過那樣。

不切實可行，當主體在付出所有合理的努力之後仍然不能採用某項要求，則該要求是不切實可行的。對於以下特定前期，對某項會計政策變更應用追溯調整法或進行追溯重述以更正一項差錯是不切實可行的：

- (1) 應用追溯調整法或追溯重述的影響不確定；
- (2) 應用追溯調整法或追溯重述要求假設管理層在該期間的意圖；或者
- (3) 應用追溯調整法或追溯重述要求對金額進行重大估計，並且不可能客觀地將與那些估計有關的下列信息和其他信息區分開：

[1] 提供關於上述金額確認、計量或披露日期存在事實的證據；以及

[2] 這些證據在上述前期的財務報表授權發佈時已經獲得。

未來適用法，對會計政策變更和確認會計估計變更的影響而言，分別指：

- (1) 將新的會計政策應用於政策變更日以後發生的交易、其他事項和事件；以及
- (2) 在受變更影響的當前和未來期間確認會計估計變更的影響。

6·評估遺漏或錯誤表述是否會影響使用者的經濟決策、以及這種影響是否重要，要求考慮使用者的特徵。《編報財務報表的框架》第25段中規定：“假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面的知識，並且願意相當努力地去研究信息”。因此，這些評估需要考慮，具備這些特徵的使用者被合理預計在經濟決策中將怎樣受到影響。

會計政策

會計政策的選擇和應用

7·當某項準則或某項解釋公告專門適用於某種交易、其他事項或事件時，應當應用該準則或解釋公告並考慮國際會計準則理事會發佈的所有關於該準則或解釋公告的應用指南，以確定適用於該項目的一項或多項會計政策。

8. 國際財務報告準則規定的會計政策是經國際會計準則理事會認可的，應用它們所編報的財務報表包含了關於交易、其他事項和事件的相關的、可靠的信息。當應用這些會計政策的影響不重要時，就不需應用這些政策。但是，對國際財務報告準則做出不重要背離或不更正這種不重要背離，以形成對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，也是不恰當的。

9. 國際會計準則理事會發佈的準則的應用指南，不構成準則的組成部分，因此不包含對財務報表的規定。

10. 在缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的準則或解釋公告時，管理層應當運用其判斷來制定並應用一項會計政策，使形成的信息：

- (1) 與使用者的經濟決策需求是相關的；並且
- (2) 是可靠的，以這種可靠信息形成的財務報表：
 - [1] 真實反映了主體的財務狀況、財務業績和現金流量；
 - [2] 反映了交易、其他事項和事件的經濟實質，而不僅僅是法律形式；
 - [3] 是中立的，即沒有偏見；
 - [4] 是審慎的；以及
 - [5] 在所有重要方面是完整的。

11. 在做出第10段所述的判斷時，管理層應當依次參考並考慮以下來源的適用性：

- (1) 處理類似和相關問題的準則、解釋公告中的要求和指南；以及
- (2) 《框架》中的資產、負債、收益和費用的定義、確認標準和計量概念。

12. 在做出第10段所述的判斷時，管理層還應考慮使用類似概念框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告、其他會計文獻以及認可的行業慣例，前提是它們不與第11段所規定的來源衝突。

會計政策的一致性

13. 主體應對類似交易、其他事項和事件選擇並應用一致的會計政策，除非準則或解釋公告特別要求或允許對可能適用不同會計政策的項目進行分類。如果某項準則或解釋公告要求或允許上述分類，則應選擇適當的會計政策並一致地應用於各個類別。

會計政策變更

14. 僅當某項變更滿足下列條件之一時，主體才可以變更會計政策：

- (1) 準則或解釋公告要求變更；或者
- (2) 該變更能使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、財務業績或現金流量影響的可靠和更相關的信息。

15. 財務報表使用者需要比較主體不同期間的財務報表，以判明財務狀況、財務業績和

現金流量的趨勢。因此，除非會計政策的變更符合第14段中的某個條件，否則應在各期期內以及各期之間採用相同的會計政策。

16. 以下情況不屬於會計政策的變更：

- (1) 對實質上與以前發生的交易、其他事項或事件不同的交易、其他事項或事件所採用的某項會計政策；以及
- (2) 對以前未出現過或不重要的交易、其他事項或事件採用新的會計政策。

17. 根據《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》或《國際會計準則第38號——無形資產》的規定，首次採用重估資產的會計政策，屬於會計政策變更，該變更應根據《國際會計準則第16號》或《國際會計準則第38號》將其作為重估價處理，而不是按照本準則處理。

18. 第19段至31段不適用於第17段所描述的會計政策變更。

會計政策變更的應用

19. 按照第23段：

- (1) 如果準則或解釋公告中有專門的過渡性規定，主體應按照過渡性規定對首次採用該準則或解釋公告所引起的會計政策變更進行會計處理；以及
- (2) 如果準則或解釋公告中沒有專門的過渡性規定，主體對準則或解釋公告首次採用進行會計政策變更時，或者主體自願進行會計政策變更時，應追溯調整該變更。

20. 為了本準則，提前採用某個準則或解釋公告不屬於會計政策自願變更。

21. 當缺乏專門應用於某項交易、其他事項或事件的準則或解釋公告時，管理層可以根據第12段，採用使用類似框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告中的某項會計政策。如果遵循這些文告的修改，主體選擇變更會計政策，該變更作為會計政策的自願變更進行核算和披露。

追溯調整法

22. 按照第23段，當根據第19段(1)或(2)追溯調整會計政策變更時，主體應調整最早列報前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額，以及各個列報前期披露的其他比較金額，就如同新會計政策一直在採用那樣。

對使用追溯調整法的限制

23. 當按照第19段(1)或(2)的要求追溯調整時，對會計政策變更應當追溯調整，除非確定該變更對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。

24. 當確定關於一個或多個前期列報的比較信息的會計政策變更的特定期間影響不切實

可行時，主體應從可運用追溯調整的最早期間（可以是當前期間）的期初開始，對資產或負債的帳面金額採用新的會計政策，並對該期間各個受影響的權益組成部分的期初餘額做出相應的調整。

25．當在當期期初確定一項新會計政策的應用對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應調整比較信息，從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法。

26．當主體對一項新會計政策採用追溯調整法時，應盡可能向前對前期比較信息應用新會計政策。除非確定追溯調整對前期資產負債表期初餘額和期末餘額的累積影響是可行的，對該期間採用追溯調整法才是可行的。與財務報表列報期間之前的期間相關的調整金額，應調整列報的最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額。該調整通常是針對留存收益的。然而，該調整也可能針對權益的其他組成部分（比如為了遵循準則或解釋公告）。任何有關前期的其他信息，諸如財務數據的歷史匯總數，也應盡可能地向前調整。

27．當主體因無法確定應用新會計政策對所有期間的影響而使其用追溯調整法應用一項新會計政策是不切實可行的時，主體應按照第25段，從最早可行的期間按未來適用法應用該會計政策。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積調整部分被忽略不計。即便對任何前期採用未來適用法應用政策都是不切實可行的，仍然允許進行會計政策變更。第50段至53段為對一個或多個前期採用新會計政策是不切實可行的情況提供了指南。

披露

28．如果首次採用準則或解釋公告對當期或任何前期有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者初次採用準則或解釋公告可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

- (1) 準則或解釋公告的標題；
- (2) 會計政策變更是依據準則的過渡性規定做出的（如果適用）；
- (3) 會計政策變更的性質；
- (4) 對過渡性規定的描述（如果適用）；
- (5) 可能影響未來期間的過渡性規定（如果適用）；
- (6) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：
 - [1] 各個受影響的財務報表單列項目；以及
 - [2] 如果主體適用《國際會計準則第33號——每股收益》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益；
- (7) 與列報期間之前的期間相關的調整金額（如果可行）；以及
- (8) 如果按第19段（1）或（2）的要求對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計政策變更怎樣被應用和從何時開始應用。

在以後期間的財務報表中不再需要重複這些披露。

29. 如果會計政策自願變更對當期或任何前期有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者會計政策自願變更可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

- (1) 會計政策變更的性質；
- (2) 採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因；
- (3) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：
 - [1] 各個受影響的財務報表單列項目；以及
 - [2] 如果主體適用《國際會計準則第 33 號——每股收益》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益；
- (4) 與列報期間之前的前期相關的調整金額（如果可行）；以及
- (5) 如果對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計政策變更怎樣被應用和從何時開始應用。

在以後期間的財務報表中不再需要重複這些披露。

30. 如果主體尚未應用某項已發佈但尚未生效的準則或解釋公告時，主體應披露：

- (1) 該事實；以及
- (2) 已知的或可合理估計的關於評估新準則或解釋公告的應用對主體首次應用期間的財務報表造成的可能影響的信息。

31. 在遵循第30段的規定時，主體應考慮披露：

- (1) 新準則或解釋公告的標題；
- (2) 即將進行的會計政策某項變更或多項變更的性質；
- (3) 要求採用準則或解釋公告的日期；
- (4) 打算首次採用準則或解釋公告的日期；以及
- (5) 以下之一：
 - [1] 首次採用準則或解釋公告預期對主體財務報表影響的討論；或者
 - [2] 如果該影響是未知或無法合理估計的，應披露對該影響的陳述。

會計估計變更

32. 由於商業活動中內在的不確定因素影響，許多財務報表中的項目不能精確地計量，而只能加以估計。估計涉及以最近可利用的、可靠的信息為基礎所作的判斷。例如，以下項目可能要求估計：

- (1) 壞帳；
- (2) 存貨的陳舊過時；
- (3) 金融資產或金融負債的公允價值；
- (4) 應折舊資產的使用壽命或者體現在應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方

式；以及

(5) 擔保債務。

33．合理運用估計是編製財務報表的基本步驟，並不削弱其可靠性。

34．如果據以進行估計的事實發生變化，或者由於新的信息或更多的經驗，不得不對估計進行修正。按其性質，對估計的修正與前期無關並且不屬於會計差錯更正。

35．所應用的計量基礎變更是一項會計政策變更，而不是一項會計估計變更。當難以區分會計政策變更與會計估計變更時，這種變更被視為會計估計變更。

36．會計估計變更的影響，除了適用第37段的變更以外，均應以未來適用法在以下期間的損益中確認：

(1) 變更期間（如果變更只影響變更當期）；或者

(2) 變更當期和未來期間（如果變更對兩者均有影響）。

37．如果一項會計估計變更導致資產和負債或有關權益項目發生變化，主體應在變更期間調整相關資產、負債或權益項目的帳面金額，對其予以確認。

38．對某項會計估計變更影響採用未來適用法確認，意味著該變更適用於自估計變更日開始的交易、其他事項和事件。會計估計的變更可能只影響當期損益，也可能對當期和未來期間損益均產生影響。例如，壞帳金額估計的變更只影響當期損益，因而應在當期確認。但是，某項應折舊資產估計使用壽命或體現在某項應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方式的改變，既影響當期折舊費用，又影響該資產剩餘使用壽命內未來各期的折舊費用。在這兩種情況下，與當期相關的變更的影響應在當期確認為收益或費用。如果對未來期間有影響，該影響應當在未來期間確認為收益或費用。

披露

39．主體應披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額。如果估計對未來期間的影響是不切實可行的，就不必披露對未來期間的影響。

40．如果因為估計是不切實可行的而沒有披露對未來期間的影響金額，主體應披露該事實。

差錯

41．差錯產生於財務報表要素的確認、計量、列報或披露。如果財務報表包含重要差錯，或者雖然差錯不重要但是故意造成的，意在形成對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，則財務報表沒有遵循國際財務報告準則。在當期發現的潛在的當期差錯在財務報表授權發佈之前予以更正。然而，有時重大差錯直到下一期間才被發現，這些前期差錯應在下一期間財務報表列報的比較信息中予以更正（參見第42段至47段）。

42. 根據第43段，主體應在差錯發現後的第一套授權發佈的財務報表中，通過以下做法追溯更正重要的前期差錯：

- (1) 重述差錯發生期間列報的前期比較金額；或者
- (2) 如果差錯在列報的最早前期之前就發生了，則重述列報的最早前期的資產、負債和權益的期初餘額。

對追溯重述的限制

43. 應以追溯重述法更正前期差錯，除非確定該差錯的特定期間影響或累積影響是不切實可行的。

44. 當確定某一差錯對列報的一個或多個前期比較信息的特定期間的影響不切實可行時，主體應重述追溯重述是可行的最早期間的資產、負債和權益的期初餘額（可能是當期）。

45. 當在當期期初確定差錯對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應從最早可行的日期開始用未來適用法重述比較信息以更正差錯。

46. 前期差錯的更正未包括在發現差錯當期的損益中。任何列報的有關前期的信息，包括財務數據的任何歷史匯總數，都應盡可能地向前重述。

47. 當確定所有前期的差錯（例如錯誤採用會計政策）金額不切實可行時，主體應根據第45段，從最早可行的日期開始，用未來適用法重述比較信息。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積重述部分被忽略不計。第50段至53段為對一個或多個前期更正差錯不切實可行的情況提供了指南。

48. 差錯更正與會計估計變更相區別。就會計估計的性質來說，它是個近似值，隨著更多信息的獲取，估計可能需要進行修正。例如，或有事項了結後利得或損失的確認，不屬於差錯更正。

前期差錯的披露

49. 按照第42段，主體應披露以下內容：

- (1) 前期差錯的性質；
- (2) 對每一個列報的前期，如果可行，應披露更正的金額：
 - [1] 各個受影響的財務報表單列項目；以及
 - [2] 如果主體適用《國際會計準則第 33 號》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益；
- (3) 列報的最早前期期初的更正金額；以及
- (4) 如果對某一特定前期進行追溯重述是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計差錯怎樣被更正和從何時開始被更正。

下一期間的財務報表中不需要重複這些披露。

關於追溯調整和追溯重述的不切實可行性

50. 在一些情況下，調整一個或多個前期比較信息以獲得與當期的可比性是不切實可行的。比如，數據可能尚未在以前某個或多個期間收集，這使得在某種程度上，允許對新會計政策應用追溯調整法（包括為了第51段至53段所述的目的，對前期應用未來適用法），或是對更正以前某個期間的差錯進行追溯重述，而要再造信息則可能是不切實可行的。

51. 對根據交易、其他事項或事件確認或披露的財務報表要素應用一項會計政策時常常需要進行估計。本質上，估計是主觀的，而且可能在資產負債表日後才做出。當追溯應用一項會計政策或為更正某一前期差錯進行追溯重述時，形成估計可能會更加困難，因為從受影響的交易、其他事項或事件發生可能已經過去較長的一段時間。然而，與前期有關的估計目標與在當期所做估計（即反映那些交易、其他事項或事件發生時所存在的事實的估計）的目標仍然是相同的。

52. 因此，追溯應用一項新的會計政策或更正某一前期差錯要求將以下信息與其他信息區分開來：

- (1) 能提供交易、其他事項或事件發生日所存在事實的證據信息；以及
- (2) 當前期的財務報表授權發佈時即可獲取的信息。

對某些類型的估計（比如：不是以可觀察的價格或可觀察的投入為基礎的公允價值估計），要區分上述類型的信息是不切實可行的。當採用追溯調整法或追溯重述法要求對這些信息做出重大估計，但又不可能區分上述兩類信息的時候，追溯應用新會計政策或追溯更正前期差錯是不切實可行的。

53. 當在前期採用一項新會計政策或更正前期金額時，不論是對管理層在某個前期的意圖作出假定還是估計在前期確認、計量或披露的金額，後見之明都是不應使用的。比如，當主體更正根據《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》原先劃歸為持有到期投資的金融資產計量的前期差錯時，即使管理層隨後決定不將這些投資持有到期，也沒有改變它們在那個期間的計量基礎。又比如，當主體更正根據《國際會計準則第19號——僱員福利》計算僱員累積病假負債上的差錯時，它可以忽視下一期間發生的不同尋常的嚴重流感季節信息，只要這些信息是在前期財務報表授權發佈之後才獲取的。在修改列報的前期比較信息時常常要求進行重大估計的事實並沒有阻止對比較信息進行可靠調整或更正。

生效日期

54. 主體應對自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體對2005年1月1日之前開始的期間採用了本準則，主體應披露這一事實。

其他文告的撤銷

55·本準則取代了《國際會計準則第8號——當期淨損益、重大差錯和會計政策變更》(1993年修訂)。

56·本準則取代了以下解釋公告：

- (1) 《解釋公告第2號——一致性：借款費用資本化》；以及
- (2) 《解釋公告第18號——一致性：允許選用的處理方法》。

國際會計準則第 10 號

——資產負債表日後事項

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第10號——資產負債表日後事項

目標	段落 1
範圍	2
定義	3 - 7
確認和計量	8 - 13
資產負債表日後調整事項	8 - 9
資產負債表日後非調整事項	10 - 11
股利	12 - 13
持續經營	14 - 16
披露	17 - 22
批准報出日	17 - 18
更新關於資產負債表日情況的披露	19 - 20
資產負債表日後非調整事項	21 - 22
生效日期	23
《國際會計準則第10號》(1999年修訂)的撤銷	24

《國際會計準則第10號——資產負債表日後事項》由第1段至24段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 10 號

——資產負債表日後事項

目標

1. 本準則的目標是規範：

- (1) 主體應在何時就資產負債表日後事項調整其財務報表；以及
- (2) 主體應對財務報表批准報出日和資產負債表日後事項作出的披露。

本準則還要求，如果資產負債表日後事項表明持續經營假設不再適用，主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

範圍

2. 本準則適用於資產負債表日後事項的會計處理和披露。

定義

3. 本準則使用的下列術語，其定義為：

資產負債表日後事項，指在資產負債表日和財務報表批准報出日之間發生的有利和不利事項。事項可以分為兩種：

- (1) 對資產負債表日已經存在的情況提供證據的事項（資產負債表日後調整事項）；以及
- (2) 表明資產負債表日後發生的情況的事項（資產負債表日後非調整事項）。

4. 批准財務報表報出的程序，依管理結構、法律規定和財務報表編製與定稿程序的不同而異。

5. 在某些情況下，要求主體在財務報表報出後將其財務報表交由股東批准。在這種情況下，財務報表的批准報出日是原報出日，不是股東批准財務報表日。

示例

20X2年2月18日，主體的管理層在完成了截至20X1年12月31日的年度財務報表的草表。20X2年3月18日，董事會審核了財務報表並批准報出。20X2年3月19日，主體宣佈其利潤及其選定的其他財務信息。20X2年4月1日，財務報表備好可供股東和其他人取用。20X2年5月15日，股東年會批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於20X2年5月17日報送監管機構。

財務報表的批准報出日是20X2年3月18日（董事會批准報出日）。

6. 在某些情況下，要求主體的管理層向監事會（僅由非經理人員組成）報送其財務報表並取得批准。在這種情況下，財務報表的批准報出日是在管理層批准報給監事會之時。

示例

20X2年3月18日，主體的管理層批准財務報表報給監事會。監事會僅由非經理人員組成，並可能包括僱員和其他外部利益的代表。20X2年3月26日，監事會批准了財務報表。20X2年4月1日，財務報表備好供股東和其他人取用。20X2年5月15日，股東年會批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於20X2年5月17日報送監管機構。

財務報表的批准報出日是20X2年3月18日（管理層批准報送監事會的日期）。

7. 資產負債表日後事項包括截至財務報表批准報出日的所有事項，即使這些事項發生於宣告利潤或其他選定的財務信息之後。

確認和計量**資產負債表日後調整事項**

8. 主體應調整其財務報表中已確認的金額，以反映資產負債表日後的調整事項。

9. 下面是資產負債表日後調整事項的例子，這些事項要求主體調整其已在財務報表中確認的金額，或者確認以前未確認的項目：

- (1) 資產負債表日後法院訴訟案件的結案，法院判決証實了主體在資產負債表日已存在的現時義務。主體根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》調整任何原先確認的、與該案件相關的準備，或者確認一項新準備。主體不應僅僅披露一項或有負債，因為根據《國際會計準則第37號》第16段，結案提供了需加考慮的額外證據。
- (2) 資產負債表日後收到的信息表明，資產在資產負債表日已減值，或者原先確認的該項資產減值損失金額需要調整。例如：
[1] 資產負債表日後發生的客戶破產，通常証實了在資產負債表日應收帳款損失

已經存在，主體需要調整資產負債表日的應收帳款帳面金額；以及

[2] 資產負債表日後存貨的銷售，可能提供了其在資產負債表日可變現淨值的證據。

(3) 資產負債表日後確定的資產負債表日前購入資產的成本，或售出貨產的收入。

(4) 資產負債表日後確定的利潤分配額或紅利支付額，如果主體由於資產負債表日前事項的結果，有在資產負債表日作出這種支付的現時法定或推定義務（參見《國際會計準則第19號——僱員福利》）。

(5) 表明財務報表不正確的欺詐或差錯的發現。

資產負債表日後非調整事項

10·主體不應為反映資產負債表日後的非調整事項而調整其財務報表中已確認的金額。

11·資產負債表日後非調整事項的一個例子是，在資產負債表日和財務報表批准報出日之間投資市價的下跌。投資市價的下跌通常與資產負債表日的投資狀況無關，但反映了以後期間發生的情況。因此，主體不調整該項投資在財務報表中確認的金額。類似地，主體不更新該項投資在資產負債表日披露的金額，雖然根據第21段的要求可能需要作出補充披露。

股利

12·如果主體在資產負債表日後向其權益性工具持有者（參照《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》中的定義）宣告股利，則主體不應在資產負債表日把這些股利確認為負債。

13·如果股利是在資產負債表日之後，但在財務報表批准報出日之前宣告發放（即股利已適當地批准，不再由主體隨意決定），則在資產負債表日不把股利確認為負債，因為它們不符合《國際會計準則第37號》中現時義務的標準。應參照《國際會計準則第1號——財務報表的列報》，在財務報表附註中披露這些股利。

持續經營

14·如果管理層打算在資產負債表日後清算主體或停止經營，或除此之外沒有切實的方案可供選擇，則主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

15·資產負債表日後經營成果和財務狀況的惡化，可能表明需要考慮持續經營假設是否仍然適用。如果持續經營假設不再適用，且影響十分廣泛，則本準則要求從根本上改變會計基礎，而不是在原來的會計基礎上對已確認金額進行調整。

16·《國際會計準則第1號》要求作出某些披露，如果：

- (1) 財務報表不是在持續經營的基礎上編製的；或者
- (2) 管理層知曉與可能對主體繼續保持持續經營能力產生重大懷疑的事項或情況相關的重大不確定性。要求披露的事項或情況可能在資產負債表日以後才出現。

披露

批准報出日

17. 主體應披露財務報表批准報出的日期以及由誰作出該批准。如果主體的所有者或其他人有權對報出的財務報表進行修改，主體應披露這一事實。

18. 對使用者來說，了解財務報表的批准報出日是重要的，因為財務報表不反映這一日期以後的事項。

更新關於資產負債表日情況的披露

19. 如果主體在資產負債表日後獲得關於資產負債表日存在情況的信息，主體應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。

20. 在某些情況下，主體需要更新其財務報表中的披露，以反映資產負債表日後獲得的信息，即使這些信息不影響主體在財務報表中已經確認的金額。需要更新披露的一個例子是資產負債表日後取得了關於資產負債表日已經存在的或有負債的證據。除了考慮根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》是否應確認或變更一項準備外，主體還應根據證據更新關於或有負債的披露。

資產負債表日後非調整事項

21. 如果資產負債表日後的非調整事項非常重要，不做披露將會影響使用者以財務報表為基礎所作的經濟決策。因此，主體應對每一重要類別的資產負債表日後的非調整事項作如下披露：

- (1) 事項的性質；以及
- (2) 對財務影響的估計，或不能做出這種估計的說明。

22. 以下是一些通常需要披露的資產負債表日後非調整事項的例子：

- (1) 資產負債表日後較大的企業合併（《國際財務報告準則第3號——企業合併》要求在這種情況下作專門披露）或主要子公司的處置；
- (2) 宣佈終止一項經營的計劃；
- (3) 資產的大量購買，依據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終

止經營》的規定，屬於持有待售類別的資產，資產其他形式的處置或者政府對主要資產的徵用；

- (4) 資產負債表日後火災對主要生產工廠的破壞；
- (5) 宣佈或開始實施較大的重組（參見《國際會計準則第37號》）；
- (6) 資產負債表日後較大的普通股交易或潛在的普通股交易（《國際會計準則第33號——每股收益》要求主體披露對這類交易的描述，除非這類交易涉及資本化股票發行或紅股派送、股票分割或反向分割——所有這些都需要根據《國際會計準則第33號》進行調整）；
- (7) 資產負債表日後資產價格或匯率不正常的重大變化；
- (8) 對當期和遞延稅款資產和負債有重大影響的、在資產負債表日後生效或宣佈的稅率變化或稅法變化（參見《國際會計準則第12號——所得稅》）；
- (9) 發生了重大的承諾或或有負債，例如，提供重大的擔保；以及
- (10) 發生一項僅由資產負債表日後發生的事項引起的重大的訴訟。

生效日期

23·主體應對自2005年1月1日起或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在2005年1月1日之前的期間採用本準則，主體應披露這一事實。

《國際會計準則第10號》（1999年修訂）的撤銷

24·本準則取代了《國際會計準則第10號——資產負債表日後事項》（1999年修訂）。

國際會計準則第 11 號

——建造合同

本準則對報告期自 1995 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。

國際會計準則第 11 號——建造合同

目標	
範圍	段落 1 - 2
定義	3 - 6
建造合同的合併和分立	7 - 10
合同收入	11 - 15
合同成本	16 - 21
合同收入和合同費用的確認	22 - 35
預計損失的確認	36 - 37
會計估計變更	38
披露	39 - 45
生效日期	46

《國際會計準則第11號——建造合同》由第1段至46段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 11 號

——建造合同

目標

本準則的目標在於規定與建造合同相關的收入和成本的會計處理。由於按建造合同所進行的業務活動的性質，合同業務開始的日期與業務完成的日期通常分屬不同的會計期間。因此，建造合同核算的基本問題是合同收入與合同成本在工程實施的各會計期間的分配。本準則使用《編報財務報表的框架》中設立的標準，確定合同收入和合同成本何時應確認為損益表中的收入和費用。本準則也提供了關於運用這些標準的實務指南。

範圍

1. 本準則適用於承包商財務報表中建造合同的會計核算。
2. 本準則取代了 1978 年批准的《國際會計準則第 11 號——建造合同會計》。

定義

3. 本準則使用的下列術語，其含義為：

建造合同，指為建造一項或數項在設計、技術、以及功能或最終目的或用途等方面密切相關或相互依存的資產而特別訂立的合同。

固定造價合同，指承包商同意按固定的合同價或固定的單位產出價格計算的建造合同；在某些情況下，它還附有可按成本調整造價的條款。

成本加成合同，指承包商在合同認可的或以其他方式議定的成本基礎上，加上該成本的一定百分比或一筆定額費用來收取工程價款的建造合同。

4. 建造合同可能因為建造單項資產而簽訂，如橋樑、房屋、水壩、管道、道路、船舶或隧道。建造合同也可能涉及數項在設計、技術、以及功能或最終目的或用途等方面都密切相關或相互依存的資產的建造。這類合同的例子包括建造提煉廠以及廠場或設備的其他複雜部分等。

5. 本準則所指建造合同包括：

- (1) 與建造資產直接相關的提供勞務的合同，例如由項目經理或設計師提供勞務的合同；以及
- (2) 為拆除或復原資產、以及為拆除資產後進行的環境復原而訂立的合同。

6·建造合同可以多種方法簽訂，在本準則中，它們被劃分為固定造價合同和成本加成合同。某些建造合同可能同時具有固定造價合同和成本加成合同的特點，附有協議最高價的加成合同便是一例。在這些情況下，承包商需要根據第23段和24段規定的各種條件來確定何時確認合同收入和費用。

建造合同的合併和分立

7·本準則的要求通常應單獨地應用於各建造合同。但是，在某些情況下，為了反映一項合同或一組合同的實質，需要將本準則運用於單項合同中的可單獨辨認的組成部分，或者應用於結合在一起的一組合同。

8·如果一項合同包括多項資產，那麼每項資產的建造應作為一個單獨的建造合同處理，如果：

- (1) 關於每項資產的單獨方案已經提出；
- (2) 對每項資產均單獨進行洽談，並且承包商和客戶能夠接受或拒絕合同中與每項資產相關的部分；並且
- (3) 可以辨明每項資產的成本和收入。

9·無論是對應於單個客戶還是幾個客戶，一組合同應作為單一的建造合同處理，如果：

- (1) 該組合同按一攬子交易簽訂；
- (2) 這些合同密切相關，從而在實際上構成一個具有綜合利潤率的單一工程的組成部分；並且
- (3) 這些合同被同時執行或依次執行。

10·合同可能根據客戶的意願規定建造一項追加的資產，也可能進行修改以包括建造一項追加的資產。追加資產的建造應作為單獨的建造合同對待，如果：

- (1) 該資產在設計、技術或功能上與原合同中包括的資產相比有重大差異；或者
- (2) 議定該資產的造價時，沒有考慮原合同的造價。

合同收入

11·合同收入應當包括：

- (1) 合同議定的最初收入金額；以及
- (2) 合同工程變更、索償以及獎勵性支付，如果：

[1] 它們很可能形成收入；並且

[2] 它們能可靠地計量。

12. 合同收入應以收到或應收對價的公允價值計量。合同收入的計量受到依未來事項而定的多種不確定因素的影響。隨着事項的發生和不確定因素的消除，常常需要修訂預計數。因此，從一個會計期間至下一個會計期間，合同收入金額可能會增加或減少。例如：

- (1) 承包商和客戶可能同意變更或索償，這種變更或索償在合同最初議定期間的下一個會計期間內會增加或減少合同收入；
- (2) 在固定造價合同中議定的收入額可能因為按成本調整價格的條款而增加；
- (3) 在完成合同過程中，合同收入額也可能因為承包商造成的工程耽擱所導致的罰款而降低；或者
- (4) 如果固定造價合同涉及按固定單位產出價格計算，合同收入可能因為產出單位數量的增加而增加。

13. 變更是指客戶為改變合同規定的工作範圍而作出的指示。變更可能導致合同收入的增加或減少。變更的例子有改變資產的規格或設計以及合同期限。變更應包括在合同收入中，如果：

- (1) 客戶很可能同意變更並認可由此引發的收入金額；並且
- (2) 收入額能可靠地計量。

14. 索償是指承包商試圖從客戶或另一方獲得的、不包括在合同造價內的成本補償。例如，索償可能因客戶造成的耽擱、規格或設計的錯誤以及包工中有爭議的變更所引發。索償形成的收入額的計量受極不確定因素的制約，從而常常依協商的結果確定。因此，只有符合下列條件，索償款才能包括在合同收入中：

- (1) 協商已達到相當階段，客戶可能同意這項索償；並且
- (2) 客戶很可能同意的金額能可靠地計量。

15. 獎勵性支付指達到或超過既定的完工標準時，支付給承包商的額外款項。例如，合同可能規定，如果承包商較早完成合同則給予其獎勵性支付。獎勵性支付應包括在合同收入中，如果：

- (1) 合同進度大大提前，很可能達到或超過既定的完工標準；並且
- (2) 獎勵性支付的金額能可靠地計量。

合同成本

16. 合同成本應包括：

- (1) 與特定合同直接相關的費用；
- (2) 一般可直接歸屬於合同業務以及能分配於該合同的費用；以及
- (3) 根據合同條款，可特別向客戶收取的其他費用。

17·與特定合同直接相關的費用包括：

- (1) 施工現場的人工費用，包括場地管理費用；
- (2) 建築用材料費用；
- (3) 用於該項合同的廠場和設備的折舊費；
- (4) 將廠場和設備以及材料移至或移離施工現場的遷移費；
- (5) 租用廠場和設備的租金；
- (6) 與合同直接相關的設計和技術援助費用；
- (7) 為修正和保證工程質量而估計的費用，包括預計的保修費用；以及
- (8) 來自第三方的索償款。

不包括在合同收入中的偶然收益，可能抵減這些費用。例如，施工結束時，銷售剩餘的材料以及處置廠場和設備所得收益。

18·一般可直接歸屬於合同業務並能分配於特定合同的費用包括：

- (1) 保險費；
- (2) 不與特定合同直接相關的設計和技術援助費用；以及
- (3) 施工間接費用。

這些費用應按系統合理、並且一貫地應用於性質類似的所有費用的分配方法進行分配。分配應以工程業務的正常水平為基礎進行。施工間接費用，包括諸如施工人員工資單的編製和處理等費用。如果承包商採用《國際會計準則第23號——借款費用》中允許選用的處理方法，則一般可以直接歸屬於合同業務並能分配於特定合同的費用還應包括借款費用。

19·根據合同條款，可以特別向客戶收取的費用可能包括某些一般管理費用和開發費用，對這類費用需在合同中特別規定可補償的條款。

20·不能計入合同業務或不能分配於合同的費用應排除在建造合同成本之外。這些費用包括：

- (1) 在合同中未明確可以收取的一般管理費用；
- (2) 銷售費用；
- (3) 在合同中未明確規定可以收取的研究與開發費用；以及
- (4) 沒有用於特定合同的閑置廠場和設備的折舊費。

21·合同成本包括從合同訂立日至合同最後完成日的期間內可直接歸屬於合同的費用。但是，因訂立合同而發生的、與合同直接相關的費用也應作為合同成本的組成部分，前提是它們能單獨辨認並能可靠地計量，同時很有可能獲得合同。如果因訂立合同而發生的費用在其發生的當期已被確認為費用，那麼在以後的會計期間獲得該合同時，這些費用就不應再包括在合同成本之中。

合同收入和合同費用的確認

22·如果建造合同的結果能夠可靠地估計，則與其相關的合同收入和合同成本應根據合同業務的完工程度在資產負債表日分別確認為收入和費用。建造合同的預計損失，應按第 36 段的要求，立即確認為費用。

23·在固定造價合同方式下，如果符合下列全部條件，則建造合同的結果能夠可靠地估計：

- (1) 合同收入總額能夠可靠地計量；
- (2) 與合同相關的經濟利益很可能流入主體；
- (3) 在資產負債表日，為完成合同將發生的合同成本以及合同完工進度可以可靠地計量；並且
- (4) 可直接歸屬於該合同的合同成本能夠清楚地辨認和可靠地計量，從而實際發生的合同成本能夠與以前的估計成本相比較。

24·在成本加成合同方式下，如果符合下列全部條件，則建造合同的結果能夠可靠地估計：

- (1) 與合同相關的經濟利益很可能流入主體；並且
- (2) 歸屬於該合同的合同成本，無論是否能得到補償，均能清楚地辨認並能可靠地計量。

25·根據合同完工進度確認收入與費用的方法，通常稱作完工百分比法。根據這種方法，合同收入應與為達到完工進度而發生的合同成本相配比，以報告歸屬於已完工程部分的收入、費用和利潤。這種方法提供了關於合同業務進度以及當期業績的有用信息。

26·根據完工百分比法，合同收入應於工程量完成的會計期間，在損益表中確認為收入。合同成本通常在與其相關的工程量完成的會計期間，在損益表中確認為費用。但是，預計合同成本總額超過合同收入總額的部分，應按第 36 段的規定立即確認為費用。

27·承包商可能發生與合同中規定的未來業務相關的合同成本。如果這些合同成本將來能得到補償，那麼應確認為資產。這些成本表明應從客戶處得到的金額，因而通常被劃歸為在建工程。

28·建造合同的結果只有在與合同相聯繫的經濟利益很可能流入主體時，才能可靠地估計。但是，如果對已經包括在合同收入中並已在損益表中確認的金額的可收回性有懷疑時，則不可收回的金額或不再是很可能得到補償的金額，應確認為費用，而不是作為合同收入額的調整。

29·主體通常在其同意以下內容的合同後，方能作出可靠的估計。合同應確立：

- (1) 合同各方對所建資產的可強制執行的權利；
- (2) 據以交換的對價；以及
- (3) 結算的方式和期限。

通常，立體也有必要建立一套有效的內部財務預算和報告制度。隨著合同的進展，主體應覆核、必要時還要修訂合同收入和合同成本的估計數。需要修訂並不一定預示着合同結果不能可靠地估計。

30· 合同的完工程度可以採用多種方法確定。主體應使用能夠可靠地計量已完成工程量的方法。依合同的性質，這些方法可以包括：

- (1) 至計算日止，因已完成工程量而發生的合同成本佔合同預計總成本的比例；
- (2) 測定已完成工程量；或者
- (3) 完成合同工程的實際比例。

從客戶處取得的進度款和預收款通常不能反映已完成的工程量。

31· 如果完工程度是參照至計算日止已發生的合同成本來確定，則只有那些反映已完成工程量的合同成本包括在至計算日止發生的成本中。不包括在內的合同成本有：

- (1) 與合同的未來業務相關的合同成本。例如，已運到現場或留作合同使用的但在施工中尚未安裝、使用或運用的材料的成本。如果這些材料是特別地為該合同而製造的，則屬例外；以及
- (2) 根據分包合同，預付給分包商已完成工程量的款項。

32· 如果建造合同的結果不能可靠地估計，則：

- (1) 只有在發生的合同成本將來很可能得到補償的情況下才能確認收入；並且
- (2) 合同成本應在其發生的當期確認為費用。

關於建造合同的預計損失，應按第 36 段的要求立即確認為費用。

33· 在合同的早期階段，往往出現不能可靠地估計合同結果的情況，但主體發生的合同成本很可能得到補償。因此，只有在已發生的成本預計可得到補償的限度內才應確認收入。由於合同的結果不能可靠地估計，故不能確認利潤。但是，即使合同的結果不能可靠地估計，如果合同總成本很有可能超過合同總收入，在這種情況下，合同總成本超過合同總收入的預計數應按第 36 段的要求立即確認為費用。

34· 不可能得到補償的合同成本應立即確認為費用。已發生的合同成本可能無法得到補償因而需要立即確認為費用的例子包括以下幾種合同：

- (1) 不能完全強制執行，即其有效性存在嚴重問題的合同；
- (2) 其完成依賴於未決訴訟或立法的結果的合同；
- (3) 與可能被徵用或被沒收的財產有關的合同；
- (4) 客戶不能履行其義務的合同；或者
- (5) 承包商不能完成或不能依合同履行其義務的合同。

35· 如果阻礙可靠地估計合同結果的不確定因素不復存在，與建造合同有關的收入和費用應按第 22 段而不是按第 32 段的規定加以確認。

預計損失的確認

36·如果合同總成本很可能超過合同總收入，則預計的損失應立即確認為費用。

37·確定這種損失時，無需考慮下列因素：

- (1) 是否已按合同開始施工；
- (2) 合同業務的完工程度；或者
- (3) 按第9段的規定不作為單一建造合同處理的其他合同的預計利潤。

會計估計變更

38·按完工百分比法對當期合同收入和合同成本的估計是以每個會計期間的累計金額為基礎的。因此，對合同收入或合同成本的估計變更的影響，或合同結果的估計變更的影響，應作為會計估計變更處理（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）。變更了的估計用來確定在變更當期和隨後期間的損益表中確認的收入和費用。

披露

39·主體應披露：

- (1) 在當期確認為收入的合同收入金額；
- (2) 用於確定在當期確認的合同收入的方法；以及
- (3) 用於確定在建合同完工程度的方法。

40·主體應於資產負債表日披露與在建合同相關的下列每一項內容：

- (1) 迄今發生的成本總額以及已確認的利潤（扣減已確認的損失）；
- (2) 已收取的預收款金額；以及
- (3) 預留的金額。

41·預留金額指在開出工程進度帳單時，扣下留待合同具體規定的條件已得到滿足或工程缺陷已經糾正之後才予支付的那部分金額。工程進度款指按完成的合同工程量開出帳單的金額，而不管它是否已經由客戶支付。預收款指承包商在相關的工程量完成之前收到的金額。

42·主體應列示：

- (1) 應向客戶收取並確認為一項資產的合同工程款總額；以及
- (2) 應付給客戶並確認為一項負債的合同工程款總額。

43·對於所有的在建合同，如果已發生的成本加上已確認的利潤（減去已確認的損失）超過進度款，應向客戶收取的合同工程款總額是以下（1）減去（2）後的淨額：

(1) 已發生的成本加上已確認的利潤；減去

(2) 已確認的損失與進度款之和。

44·對於所有的在建合同，如果進度款超過已發生的成本加上已確認的利潤（減去已確認的損失），則應付給客戶的合同工程款總額是以下（1）減去（2）後的淨額：

(1) 已發生的成本加上已確認的利潤；減去

(2) 已確認的損失與進度款之和。

45·主體應根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》披露任何或有負債和或有資產。或有負債和或有資產可能由於諸如保證成本、索償、罰款或可能的損失而引起。

生效日期

46·本準則對報告期自1995年1月1日或以後日期開始的財務報表有效。

國際會計準則第 12 號

——所得稅

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

下列解釋公告與《國際會計準則第12號》有關：

- 《解釋公告第21號——所得稅：已重估非折舊資產的收回》；
- 《解釋公告第25號——所得稅：主體或其股東納稅狀況的改變》。

目 錄

國際會計準則第12號——所得稅

目標	
範圍	段落 1 - 4
定義	5 - 11
計稅基礎	7 - 11
當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認	12 - 14
遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認	15 - 45
應稅暫時性差異	15 - 23
企業合併	19
以公允價值計價的資產	20
商譽	21
資產或負債的初始確認	22 - 23
可抵扣暫時性差異	24 - 33
資產或負債的初始確認	33
未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減	34 - 36
未確認遞延所得稅資產的重估	37
對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益	38 - 45
計量	46 - 56
當期和遞延所得稅的確認	57 - 68C
損益表	58 - 60
直接貸記或借記入權益的項目	61 - 65A
企業合併產生的遞延所得稅	66 - 68
以股份為基礎的支付交易產生的當期和遞延所得稅	68A - 68C
列報	71 - 78
所得稅資產和所得稅負債	71 - 76
抵銷	71 - 76
所得稅費用	77 - 78
與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）	77
遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額	78
披 露	79 - 88
生效日期	89 - 91

《國際會計準則第12號——所得稅》由第1段至91段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 12 號

——所得稅

目標

本準則的目標是規定所得稅的會計處理。所得稅會計的基本問題是如何核算以下所指事項的當期和未來納稅後果：

- (1) 在主體的資產負債表中確認的資產（負債）帳面金額的未來收回（清償）；以及
- (2) 在主體的財務報表中確認的當期交易和其他事項。

資產或負債的確認，意味著報告主體預期將收回或清償該項資產或負債的帳面金額。如果帳面金額的收回或清償很可能使未來稅款支付額大於（小於）沒有納稅後果的收回或清償數額，那麼本準則要求，除了少數例外，主體應確認一項遞延所得稅負債（遞延所得稅資產）。

本準則要求主體採用與核算交易和其他事項本身一樣的方法核算其納稅後果。因此，對於確認損益的交易和其他事項，任何相關的納稅影響也要確認損益。對直接在權益中確認的交易和其他事項，任何相關的納稅影響也直接在權益中確認。類似地，在企業合併中，對任何遞延所得稅資產和負債的確認都會影響商譽的金額，或是購買方享有的被購買方可辨認資產、負債及或有負債的公允價值淨額超過合併成本的權益份額部分。

本準則也涉及未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減產生的遞延所得稅資產的確認、所得稅在財務報表中的列報以及與所得稅有關的信息披露。

範圍

1. 本準則適用於所得稅會計。

2. 在本準則中，所得稅包括各種以應稅利潤為基礎的國內和國外稅額。所得稅也包括由子公司、聯營或合營支付的、對分配給報告主體的利潤的徵稅，例如預扣所得稅。

3. [已刪除]

4. 本準則不涉及政府補助會計（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》）或投資稅款抵減的核算方法。但是，本準則涉及可能由這些補助或投資稅款抵減產生的暫時性差異的核算。

定義

5. 本準則使用的下列術語，其含義為：

會計利潤，指一個期間內扣除所得稅費用前的損益。

應稅利潤（可抵扣虧損），指一個期間內根據稅務部門制定的規則確定的、據以交付（或收回）所得稅的利潤（虧損）。

所得稅費用（所得稅收益），指包括在本期損益確定中的當期所得稅和遞延所得稅的總金額。

當期所得稅，指根據一個期間的應稅利潤（可抵扣虧損）計算的應付（可收回）所得稅金額。

遞延所得稅負債，指根據應稅暫時性差異計算的未來期間應付所得稅金額。

遞延所得稅資產，指根據以下各項計算的未來期間可收回的所得稅金額：

- (1) 可抵扣暫時性差異；
- (2) 未利用的可抵扣虧損結轉後期；以及
- (3) 未利用的稅款抵減結轉後期。

暫時性差異，指在資產負債表內一項資產或負債的帳面金額與其計稅基礎之間的差額。

暫時性差異可能是以下兩種之一：

- (1) 應稅暫時性差異，指在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致應稅金額的暫時性差異；或者
- (2) 可抵扣暫時性差異，是在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致可抵扣金額的暫時性差異。

一項資產或負債的計稅基礎，指計稅時歸屬於該資產或負債的金額。

6. 所得稅費用（所得稅收益），由當期所得稅費用（當期所得稅收益）和遞延所得稅費用（遞延所得稅收益）組成。

計稅基礎

7. 一項資產的計稅基礎是當主體收回該資產的帳面金額時，就計稅而言可從流入主體的任何應稅經濟利益中予以抵扣的金額。如果這些經濟利益不需納稅，那麼該資產的計稅基礎即為其帳面金額。

示例

1. 一台機器的成本為 100。計稅折舊 30 已在當期和以前期間抵扣，剩餘成本將在未來期間作為折舊或通過處置作為一項減項抵扣。使用該機器產生的收入是應稅的，處置該機器時產生的任何利得是應稅的，產生的任何虧損在計稅時可以抵扣。該機器的計稅基礎是 70。

2. 應收利息的帳面金額為 100。相關的利息收入按收付實現制徵稅。該應收利息的計稅基礎是零。

3. 應收帳款的帳面金額為 100。相關的收入已包括在應稅利潤（可抵扣虧損）中。該應收帳款的計稅基礎是 100。

4. 應收子公司股利的帳面金額為 100。對股利不徵稅。在本質上，該資產的全部帳面金額是可抵扣經濟利益的。因此，該應收股利的計稅基礎是 100。^{*}

5. 一項應收貸款的帳面金額為 100。該貸款的歸還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是 100。

8. 一項負債的計稅基礎是其帳面金額減去該負債在未來期間計稅時可抵扣的金額。對於預收收入，所產生負債的計稅基礎是其帳面金額減去未來期間非應稅收入的金額。

示例

1. 流動負債包括帳面金額為 100 的應計費用。計稅時，相關的費用將以收付實現制予以抵扣。該應計費用的計稅基礎是零。

2. 流動負債包括帳面金額為 100 的預收利息收入。相關的利息收入按收付實現制予以徵稅。該預收利息收入的計稅基礎是零。

3. 流動負債包括帳面金額為 100 的應計費用。計稅時，相關的費用已抵扣。該應計費用的計稅基礎是 100。

4. 流動負債包括帳面金額為 100 的應計罰款。計稅時，罰款不可抵扣。該應計罰款的計稅基礎是 100。^{*}

5. 一項應付貸款的帳面金額為 100。該貸款的歸還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是 100。

9. 有些項目有計稅基礎，但沒有在資產負債表中確認為資產和負債。例如，研究成本在確定其發生當期的會計利潤時，被確認為費用，但要到確定以後期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時才允許作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務部門允許在未來期間作為抵扣項目的金額，與零帳面金額之間的差額，是會產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。

10. 如果資產或負債的計稅基礎不十分明顯，考慮本準則所依據的基本原則是有幫助的：只要資產或負債的帳面金額的收回或清償可能使未來稅款支付額大於（小於）不產生納稅後果的收回或清償情況，那麼除了少數例外，主體應確認遞延所得稅負債（資產）。例如，第 52 段後的例 3 說明了這種情況：當資產或負債的計稅基礎取決於預期收回或清償的方式時，

^{*} 根據這種分析，不存在應稅暫時性差異。另一種分析是應收股利計稅基礎為零，相應產生的應稅暫時性差異 100 適用零稅率。根據這兩種分析，都不產生遞延所得稅負債。

^{*} 根據這種分析，不存在可抵扣暫時性差異。另一種分析是應計罰款的計稅基礎為零，產生的可抵扣暫時性差異 100 適用零稅率。根據這兩種分析，都不存在遞延所得稅資產。

考慮這項基本原則可能會有所幫助。

11・在合併財務報表中，暫時性差異應通過將合併財務報表中的資產和負債的帳面金額與適當的計稅基礎進行比較來確定。在應呈送合併納稅申報表的那些稅收管轄區內，該計稅基礎應參照合併納稅申報表確定。在其他稅收管轄區內，計稅基礎應參照集團內每個主體的納稅申報表確定。

當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認

12・當期和以前期間的當期所得稅，如果未支付，則應確認為一項負債。如果當期和以前期間已支付的金額超過上述期間應付的金額，則超過的部分應確認為一項資產。

13・與能夠向前期結轉以收回以前期間的當期所得稅的可抵扣虧損相關的利益，應確認為一項資產。

14・當可抵扣虧損用於收回以前期間的當期所得稅時，主體應在可抵扣虧損發生的期間將該利益確認為一項資產，因為該利益很可能流入主體，而且能夠可靠地計量。

遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認

應稅暫時性差異

15・各種應稅暫時性差異均應據以確認遞延所得稅負債，除非遞延所得稅負債是由以下情況之一所產生：

- (1) 商譽的初始確認；或者
- (2) 具有以下特徵的交易中資產或負債的初始確認：
 - [1] 不是企業合併；並且
 - [2] 交易時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對於與對子公司、分支機構和聯營的投資以及在合營中的權益相關的應稅暫時性差異，應根據第 39 段確認遞延所得稅負債。

16・資產的確認，意味著該資產的帳面金額在未來期間將以流入主體的經濟利益的形式收回。當該資產的帳面金額超過其計稅基礎時，應稅經濟利益的金額也將超過計稅時允許抵扣的金額。這個差額就是應稅暫時性差異，在未來期間支付所產生的所得稅義務構成一項遞延所得稅負債。當主體收回該資產的帳面金額時，應稅暫時性差異將轉回，主體將獲得應稅利潤。這使得經濟利益很可能以稅款支付的方式流出主體。因此，本準則要求確認所有遞延所得稅負債，只是對第 15 段和 39 段所描述的某些情況可以例外。

示例

某項資產，成本為150，帳面金額為100。計稅累計折舊為90，稅率為25%。

該資產的計稅基礎為60（成本150減計稅累計折舊90）。為收回帳面金額100，主體必須賺得應稅收益100，但只能抵扣計稅折舊60。所以，當主體收回該資產的帳面金額時，要支付所得稅10（ $40 \times 25\%$ ）。帳面金額100與計稅基礎60之間的差額40是應稅暫時性差異。為此，主體應確認一項遞延所得稅負債10（ $40 \times 25\%$ ），以表示其收回該資產的帳面金額時將支付的所得稅。

17. 當收益或費用被包含於某一期間的會計利潤中但包含於另一期間的應稅利潤中時，就會產生一些暫時性差異。這種暫時性差異通常稱為時間性差異。以下是這種暫時性差異的例子，它們是應稅暫時性差異，因而產生遞延所得稅負債：

- (1) 利息收入按時間比例基礎包含在會計利潤中，但在某些稅收管轄區內，可能要等收到現金時才包含在應稅利潤中。就這種收入而言，在資產負債表中確認的應收款項的計稅基礎是零，因為該收入只在收到現金時才影響應稅利潤；
- (2) 用於確定應稅利潤（可抵扣虧損）的折舊可能與用於確定會計利潤的折舊不同。暫時性差異是資產的帳面金額與其計稅基礎之間的差額，其中計稅基礎是該資產的原始成本減去稅務部門在確定當期和前期應稅利潤時允許就該資產進行的各種抵扣後的餘額。採用加速折舊計稅時將產生應稅暫時性差異，並產生遞延所得稅負債（如果計稅折舊比會計折舊慢，則產生可抵扣暫時性差異，並產生遞延所得稅資產）；以及
- (3) 在確定會計利潤時，開發成本可以資本化並在未來期間攤銷，但在確定應稅利潤時則在其發生期間予以抵扣。這種開發成本的計稅基礎為零，因為它們已經從應稅利潤中抵扣。暫時性差異是開發成本的帳面金額與其零計稅基礎之間的差額。

18. 暫時性差異也產生於以下情況：

- (1) 企業合併的成本，通過將所取得的可辨認資產和承擔的負債的按公允價值確認來分配，但計稅時不作相應的調整（參見第19段）；
- (2) 重估資產，而計稅時不作相應的調整（參見第20段）；
- (3) 企業合併產生的商譽（參見第21段和32段）；
- (4) 資產或負債初始確認時的計稅基礎不同於其初始帳面金額，例如，當主體從相關資產的免稅政府補助中獲得利益時（參見第22段和33段）；或者
- (5) 對子公司、分支機構和聯營的投資或在合營中的權益的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎不同（參見第38段至45段）。

企業合併

19. 在合併日，企業合併的成本通過將所取得的可辨認資產和承擔的負債的按公允價值

確認來分配。當所取得的可辨認資產和預計負債的計稅基礎不受企業合併影響或所受影響各不相同時，會產生暫時性差異。例如，當資產的帳面金額增加至公允價值但該資產的計稅基礎仍保持為以前業主的成本時，就會導致形成遞延所得稅負債的應稅暫時性差異。所產生的遞延所得稅負債影響商譽（參見第 66 段）。

以公允價值計價的資產

20. 國際財務報告準則允許或要求某些資產以公允價值計價或重估（例如，參見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》、《國際會計準則第 38 號——無形資產》、《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》以及《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）。在有些稅收管轄區內，重估資產或將其重述為公允價值影響當期的應稅利潤（可抵扣虧損）。結果，該資產的計稅基礎被調整，沒有暫時性差異產生。在其他稅收管轄區內，資產的重估或重述並不影響重估或重述期間的應稅利潤，因此不調整該資產的計稅基礎。但是，帳面金額的未來收回將會導致應稅經濟利益流入主體，而計稅時可抵扣的金額則與那些經濟利益的金額不同。重估後資產的帳面金額與其計稅基礎之間的差額是暫時性差異，會產生遞延所得稅負債或資產。即使以下情況也是如此：

- (1) 主體不打算處置該資產。在這種情況下，該資產重估後的帳面金額將通過使用而收回，這將產生超過未來期間計稅時可抵扣的折舊金額的應稅收益；或者
- (2) 如果將該資產的處置收入投資於類似資產，資本利得稅將被遞延。在這種情況下，資本利得稅在銷售或使用該類似資產時最終會成為應付所得稅。

商譽

21. 企業合併中產生的商譽是合併成本超過購買方在被購買方可辨認資產、負債及或有負債的公允價值淨額中的權益份額的部分。許多稅務當局不允許在確定應稅利潤時將對商譽帳面金額的攤銷作為可以抵扣的費用。而且，在這些稅收管轄區域，當一家子公司在終止經營、處置資產時，取得商譽的成本經常不能在稅前抵扣。也就是說，商譽計稅基礎等於零。在商譽的帳面金額與計稅基礎之間的差額就是應稅暫時性差異。但是，本準則不允許確認所產生的遞延所得稅負債，原因在於商譽是一項剩餘值，確認遞延所得稅負債會增加商譽的帳面金額。

21A. 因為在商譽初始確認時產生的遞延所得稅負債按照 15 段 (1) 的要求不允許確認，所以其後遞延所得稅負債的減少也因此不能確認。例如，如果由於企業合併而取得了 100 的商譽，其計稅基礎為零，則 15 段 (1) 禁止主體確認相應的遞延所得稅負債。如果主體確認了 20 的商譽減值，則與該商譽相關的應稅暫時性差異由 100 減少到 80，導致未確認的遞延所得稅負債也相應減少。由於未確認所得稅負債金額的減少也被視為與商譽的初始確認相關，進而根據 15 段 (1) 不能進行確認。

21B·由與商譽有關的因應稅暫時性差異產生的遞延所得稅負債，在不是由於商譽的初始確認而產生的情況下應當加以確認。例如，在企業合併中取得了100的商譽，並可以從併購當年開始每年以20%的比率進行納稅抵扣，那麼商譽在初始確認的時候計稅基礎是100，在併購年末則為80。如果商譽在併購年末的帳面金額保持100不變，那麼該年末產生應稅暫時性差異20。因為這種應稅暫時性差異與商譽的初始確認無關，所以由它引起的遞延所得稅負債可以確認。

資產或負債的初始確認

22·暫時性差異可能產生於資產或負債的初始確認，例如，一項資產的部分或全部成本在計稅時不得抵扣的情況就是如此。核算這種暫時性差異的方法依導致該資產初始確認的交易的性質而定：

- (1) 在企業合併中，主體確認任何遞延所得稅負債或資產，並由此影響商譽的金額或是購買方在被購買方可辨認資產、負債及或有負債的公允價值淨額中的權益份額的超過合併成本部分（參見第19段）；
- (2) 如果交易影響會計利潤或應稅利潤，主體確認任何遞延所得稅負債或資產，並在損益表內確認所產生的遞延所得稅費用或收益（參見第59段）；
- (3) 如果交易不是企業合併，且既不影響會計利潤也不影響應稅利潤，如果沒有第15段和24段所規定的例外情況，主體可能會確認所產生的遞延所得稅負債或資產，並按同一金額調整該資產或負債的帳面金額。這種調整將使財務報表缺乏明晰性。因此，本準則不允許主體確認在初始確認或後續確認時所產生的遞延所得稅負債或資產（參見下面的示例）。而且，主體不應隨著該資產的折舊而確認未確認的遞延所得稅負債或資產的後續變化。

用於說明第22段（3）的示例

主體打算使用一項成本為1,000的資產，在其5年的使用年限內一直使用，然後再處置，殘值為0。稅率為40%。該資產的折舊在計稅時不能抵扣。一旦處置，任何資本利得不納稅，任何資本損失不可抵扣。

當主體收回該資產的帳面金額時，主體將賺得應稅收益1,000，支付所得稅400。主體不確認由此產生的遞延所得稅負債400，原因在於它是由該資產的初始確認所產生的。

下一年，該資產的帳面金額為800。在賺得的應稅收益800中，主體將支付所得稅320。主體不確認遞延所得稅負債320，原因在於它是由該資產的初始確認所產生的。

23·根據《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》的要求，複合金融工具（例如，可轉換債券）的發行者將工具的負債成份歸類為負債，而將權益成份歸類為權益。在某些稅收管轄區內，初始確認時負債成份的計稅基礎等於負債和權益成份的初始帳面金額之

和。由初始確認權益成份所產生的應稅暫時性差異和由初始確認負債成份所產生的應稅暫時性差異予以分開。這樣，第 15 段（2）所提的例外情況就不適用。因此，主體應確認由此產生的遞延所得稅負債。根據第 61 段，遞延所得稅直接借記入權益成份的帳面金額。根據第 58 段，遞延所得稅負債的後續變化在損益表中作為遞延所得稅費用（收益）予以確認。

可抵扣暫時性差異

24. 如果很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異來抵扣的應稅利潤，應基於全部可抵扣暫時性差異確認遞延所得稅資產，除非遞延所得稅資產是由在以下交易中，由於資產或負債的初始確認而產生的：

（1）不是企業合併；並且

（2）進行交易時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對於與對子公司、分支機構和聯營的投資以及在合營中的權益相關的可抵扣暫時性差異，應根據第 44 段確認遞延所得稅資產。

25. 負債的確認意味著該負債的帳面金額在未來期間將通過含有經濟利益的資源流出主體來清償。當資源從主體流出時，其部分或全部金額可以在晚於負債確認期間的某個期間確定應稅利潤時抵扣。在這種情況下，負債的帳面金額和其計稅基礎之間存在一項暫時性差異。相應地，當部分負債被允許在確定應稅利潤時予以抵扣，進而相關所得稅可在未來期間收回，就產生一項遞延所得稅資產。類似地，如果一項資產的帳面金額小於其計稅基礎，由於在未來期間可因此而收回所得稅，故該差額會產生一項遞延所得稅資產。

示例

主體將應計產品保修成本 100 確認為一項負債。該產品保修成本需於該主體支付索賠時才能抵扣稅款。稅率為 25%。

該負債的計稅基礎是零（帳面金額 100，減去可在未來期間計稅時就該負債抵扣的金額）。在以帳面金額清償該負債時，主體的未來應稅利潤減少 100，同時，相應地減少其未來所得稅支出 25（ $100 \times 25\%$ ）。帳面金額 100 與計稅基礎零之間的差額是一項可抵扣暫時性差異 100。因此，如果該主體很可能在未來期間賺得足夠的應稅利潤，以便從減少的所得稅支付額中獲益，那麼它應確認一項遞延所得稅資產 25（ $100 \times 25\%$ ）。

26. 以下是一些產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異的例子：

（1）退休福利成本可以在確定僱員提供勞務期間的會計利潤時抵扣，但當主體將分攤的成本付給一項基金時，或當主體支付退休金時，才能在確定應稅利潤時抵扣。負債的帳面金額與其計稅基礎之間存在一項暫時性差異；該負債的計稅基礎通常為零。由於在支付對基金的投入或支付退休金時，經濟利益將以抵扣應稅利潤的形成流入主體，這項暫時性差異會形成一項遞延所得稅資產；

- (2) 研究成本在確定其發生當期的會計利潤時被確認為費用，但直到以後期間才允許在確定應稅利潤（可抵扣虧損）時作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務部門允許在未來期間作為減項的金額，與零帳面金額之間的差額是一項會形成遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異；
- (3) 企業合併成本依據併購日確認的所取得可辨認資產和承擔的負債的公允價值進行分配。當承擔的負債在併購日確認，但相關的成本要等到以後期間才在確定應稅利潤時抵扣，這就會產生一項形成遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果所取得的可辨認資產的公允價值小於其計稅基礎，也會產生一項遞延所得稅資產。在這兩種情況下，產生的遞延所得稅資產都會影響商譽（參見第66段）；以及
- (4) 某些資產可以以公允價值計價，或被重估，但計稅時不作相應調整（參見第20段）。如果資產的計稅基礎大於其帳面金額，會產生一項可抵扣暫時性差異。

27. 可抵扣暫時性差異的轉回使得在確定未來期間的應稅利潤時發生抵扣項目。但是，只有當主體賺得足夠的應稅利潤以抵銷抵扣金額時，表現為所得稅支付額減少的經濟利益才流入該主體。因此，只有當很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異的應稅利潤時，主體才能確認遞延所得稅資產。

28. 當存在與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、並預期在以下所指期間轉回的、足夠的應稅暫時性差異時，很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異的應稅利潤：

- (1) 與可抵扣暫時性差異的預期轉回期相同的期間；或者
- (2) 由遞延所得稅資產引起的可抵扣虧損可以向前期或向後期結轉的期間。

在上述情況下，遞延所得稅資產應在可抵扣暫時性差異產生的期間確認。

29. 當不存在與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、足夠的應稅暫時性差異時，確認遞延所得稅資產應受以下條件的約束：

- (1) 在與可抵扣暫時性差異的轉回相同的期間內（或由遞延所得稅資產產生的可抵扣虧損可以向前期或向後期結轉的期間），主體很可能有與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、足夠的應稅利潤。在評計未來期間是否有足夠的應稅利潤時，主體不應考慮預計在未來期間產生的可抵扣暫時性差異形成的應稅金額，因為這些可抵扣暫時性差異形成的遞延所得稅資產本身就要求有未來應稅利潤以資利用；或者
- (2) 主體具有在恰當期間運用稅務計劃產生應稅利潤的機會。

30. 稅務計劃機會是指主體在可抵扣虧損或稅款抵減向後期結轉逾期之前的特定期內，為創造或增加應稅收益而採取的行動。例如，在某些稅收管轄區內，可能通過以下方式創造或增加應稅利潤：

- (1) 選擇以已收或應收為基礎對利息收益計稅；
- (2) 遞延從應稅利潤中進行某些抵扣的要求權；
- (3) 出售或許租回那些已經增值但未調整計稅基礎以反映這種增值的資產；以及
- (4) 出售產生非應稅收益的資產（例如，在某些稅收管轄區內的政府債券）以購買產

生應稅收益的另一項投資。

如果稅務計劃機會將應稅利潤從較後的期間提前至較前的期間，那麼，利用可抵扣虧損或稅款抵減向前期結轉的機會，仍然要取決於在未來產生暫時性差異以外來源的未來應稅利潤的存在。

31· 如果主體有最近虧損的記錄，它應考慮第 35 段和 36 段中的指南。

32· [已刪除]

資產或負債的初始確認

33· 在資產初始確認時形成遞延所得稅資產的一個例子是，與某項資產有關的非應稅政府補助在確定該資產帳面金額時已予扣除，但計稅時卻不能從該資產的應折舊金額（即其計稅基礎）中扣除；該資產的帳面金額小於其計稅基礎，從而產生一項可抵扣暫時性差異。政府補助也可能作為遞延收益處理，在此種情況下，遞延收益與零計稅基礎之間的差額是一項可抵扣暫時性差異。無論主體採用何種列報方法，都不能確認由此產生的遞延所得稅資產，原因如第 22 段所述。

未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減

34· 如果很可能獲得能利用尚未利用的可抵扣虧損和未利用稅款抵減來抵扣的未來應稅利潤，向後期結轉未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減應以上述未來應稅利潤為限，確認一項遞延所得稅資產。

35· 未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減結轉後期產生的遞延所得稅資產的確認標準，與可抵扣暫時性差異產生的遞延所得稅資產的確認標準相同。但是，未利用可抵扣虧損的存在足以表明未來應稅利潤可能不會獲得。因此，在主體有近期虧損記錄的情況下，只有當主體有足夠的應稅暫時性差異，或存在令人信服的其他證明表明主體將來能夠獲得足夠的、可以利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤時，主體才確認一項由未利用可抵扣虧損或稅款抵減產生的遞延所得稅資產。在這種情況下，第 82 段要求披露遞延所得稅資產的金額以及支持其確認的證據的性質。

36· 主體估計獲得可利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤的可能性時，應考慮以下標準：

- (1) 主體是否有足夠的、與同一稅務部門和同一納稅主體相關的應稅暫時性差異，該差異將產生能利用尚未逾期的未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減來抵扣的應稅金額；
- (2) 在未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減逾期前，主體是否很可能獲得應稅利潤；
- (3) 未利用可抵扣虧損是否由不大可能再出現的可辨明的原因形成；以及

(4) 主體是否可獲得稅務計劃機會(參見第30段),該機會將在未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的可利用期間產生應稅利潤。

如果不是很可能獲得能夠利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤,就不能確認遞延所得稅資產。

未確認遞延所得稅資產的重估

37. 在每一個資產負債表日,主體要對未確認的遞延所得稅資產重新估價。當未來應稅利潤很可能收回遞延所得稅資產時,主體確認該項以前未確認的遞延所得稅資產。例如,交易條件的改進,可能使主體更有可能在未來產生足夠的應稅利潤,從而使遞延所得稅資產滿足第24段或34段設立的重估標準。另一個例子是,主體在合併日或以後重新估價遞延所得稅資產(參見第67段和68段)。

對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益

38. 如果對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益(即母公司或投資者佔子公司、分支機構、聯營或被投資的淨資產(包括商譽的帳面金額在內)的份額)的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎(經常是成本)不一致時,會產生暫時性差異。這些差異也可能在許多不同的情況下產生,例如:

- (1) 子公司、分支機構、聯營和合營存在未分配利潤;
- (2) 母公司和其子公司分處在不同的國家時,匯率發生變化;以及
- (3) 對聯營投資的帳面金額減少到其可收回金額。

如果母公司在其個別財務報表中以成本或重估價對投資計價,那麼在合併財務報表中的暫時性差異可能與母公司個別財務報表內該投資的暫時性差異不一致。

39. 對於所有與對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益相聯繫的應稅暫時性差異,主體應確認一項遞延所得稅負債,但滿足以下兩個條件的則例外:

- (1) 母公司、投資者或者合營者能夠控制該暫時性差異轉回的時間安排;並且
- (2) 該暫時性差異在可預見的未來很可能不會轉回。

40. 當母公司控制了子公司的股利政策時,就能夠控制與那項投資相關的暫時性差異(包括由未分配利潤及任何外幣折算差額產生的暫時性差異)轉回的時間安排。而且,當暫時性差異轉回時,確定應付的所得稅金額經常是不切實可行的。因此,當母公司已經決定那些利潤在可預見的將來不予分配時,母公司不應確認遞延所得稅負債。同樣的考慮適用於對分支機構的投資。

41. 以功能貨幣計量主體的非貨幣性資產和負債(參見《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》)。如果主體的應稅利潤或可抵扣虧損(進而非貨幣性資產和負債的計稅基礎)以另外一種幣貨確定,那麼,匯率變動會產生暫時性差異,而暫時性差異導致已確認的遞延

所得稅負債或者（如第 24 段）資產。該遞延所得稅應借記或貸記入損益（參見第 58 段）。

42．聯營的投資者不控制該聯營，通常也不能決定其股利政策。因此，如果沒有協議要求聯營的利潤在可預見的將來不予分配，投資者應確認對聯營企業投資相關的應稅暫時性差異所產生的遞延所得稅負債。在有些情況下，如果投資者收回其在聯營的投資成本，則可能難以確定將來應付的稅款金額，但能夠斷定應付的稅款金額將等於或大於一個最低金額。在這種情況下，遞延所得稅負債應以該最低金額計量。

43．合營各方之間的協議，通常涉及利潤分享，並明確對這些問題的決策是否要求得到所有合營者或合營者的特定多數的同意。如果合營者能夠控制利潤分享，並且該利潤在可預見的未來不是很可能被分配，就不能確認遞延所得稅負債。

44．只有當以下情況都很可能時，主體才能對所有由在子公司、分支機構及聯營中的投資和在合營中的權益產生的可抵扣暫時性差異，確認一項遞延所得稅資產：

（1）暫時性差異在可預見的未來將轉回；並且

（2）未來能夠獲得能用暫時性差異抵扣的應稅利潤。

45．要確定與在子公司、分支機構及聯營中的投資以及在合營中的權益相關的可抵扣暫時性差異是否應確認一項遞延所得稅資產時，主體應考慮第 28 段至 31 段設立的指南。

計量

46．當期和以前期間形成的當期所得稅負債（資產），應按到資產負債表日已執行的或實質上已執行的稅率（和稅法）計算的預期應付稅務部門（從稅務部門返還）的金額計量。

47．遞延所得稅資產和負債，以到資產負債表日已執行的或實質上已執行的稅率（和稅法）為基礎，按預期實現該資產或清償負債的期間的稅率計量。

48．當期和遞延所得稅資產和負債通常按已執行的稅率（和稅法）計量。但是，在某些稅收管轄區內，政府對稅率（和稅法）的宣佈對實際執行有重大影響，實際執行可能在宣佈之後幾個月。在這些情況下，所得稅資產和負債應採用已宣佈的稅率（和稅法）計量。

49．當不同的稅率適用於不同水平的應稅收益時，遞延所得稅資產和負債應以預期適用於暫時性差異預計轉回期間的應稅利潤（可抵扣虧損）的平均稅率計量。

50．[已刪除]

51．遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的計量，應反映主體在資產負債表日預期從收回或清償其資產和負債帳面金額的方式中導致的納稅後果。

52．在有些稅收管轄區內，主體收回（清償）其資產（負債）的帳面金額的方式可能影響以下一個或同時影響以下兩個方面：

（1）當主體收回（清償）其資產（負債）的帳面金額時適用的稅率；以及

（2）資產（負債）的計量基礎。

在上述情況下，主體應採用與收回或清償的預期方式相一致的稅率和計稅基礎，來計量

遞延所得稅負債和遞延所得稅資產。

示例 1

某項資產的帳面金額為 100，計稅基礎是 60。如果出售該資產，適用稅率 20%，稅率 30% 適用於其他收益。

如果主體預期不再繼續使用該資產而是將其出售，則應確認一項遞延所得稅負債 8 ($40 \times 20\%$)；如果主體預期保留該資產並通過使用來收回其帳面金額，則應確認一項遞延所得稅負債 12 ($40 \times 30\%$)。

示例 2

某項資產的成本為 100，帳面金額由 80 重估為 150。計稅時沒有作相應的調整。累計計稅折舊為 30，稅率為 30%。如果該資產以超出成本的價格出售，則累計計稅折舊 30 將包括在應稅收益中，但超出成本的銷售收入將不納稅。

該資產的計稅基礎是 70，同時存在一項應納稅暫時性差異 80。如果主體預期通過使用該資產收回其帳面金額，它必須創造應稅收益 150，但只能抵扣折舊 70。由此，存在一項遞延所得稅負債 24 ($80 \times 30\%$)。如果主體預期通過以收入 150 立即出售該資產以收回其帳面金額，則遞延所得稅負債可計算如下：

	應納稅 暫時性差異	稅率	遞延 所得稅負債
累計計稅折舊	30	30%	9
超出成本的收入	<u>50</u>	0	<u>-</u>
總計	<u>80</u>		<u>9</u>

(註：根據第 61 段，因重估價而產生的額外遞延所得稅應直接借記入權益。)

示例 3

沿用示例 2，但如果該資產以超過成本的價格出售，則累計計稅折舊將包括在應稅收益中（按 30% 徵稅），並且在扣除物價上漲調整的成本 110 後，出售收入將按 40% 徵稅。

如果主體打算通過使用該資產收回其帳面金額，它必須創造應稅收益 150，但只能扣除折舊 70。由此，計稅基礎是 70，存在一項應稅暫時性差異 80，同時還存在一項遞延所得稅負債 24 ($80 \times 30\%$)，與示例 2 相同。

如果主體打算通過立即出售該資產、取得收入 150 進而收回其帳面金額，則主體將能扣減物價上漲調整的成本 110。淨收入 40 將按 40% 徵稅。此外，累計計稅折舊 30 將包括在應稅收益中，按 30% 徵稅。由此，計稅基礎是 80 ($110 - 30$)，存在一項應納稅暫時性差異 70，同時還存在一項遞延所得稅負債 25 ($40 \times 40\% + 30 \times 30\%$)。如果在本例中計稅基礎不十分明顯，那麼考慮第 10 段設立的基本原則可能是有幫助的。

(註：根據第 61 段，因重估而產生的額外遞延所得稅應直接借記入權益。)

52A·在有些稅收管轄區內，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體股東，那麼應付所得稅將按較高或較低的稅率計算。在另一些稅收管轄區內，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體股東，那麼所得稅則可能返還或支付。在這些情況下，當期和遞延所得稅資產和負債，應按適用於未分配利潤的稅率計量。

52B·在 52A 段所描述的情況中，當確認支付股利的負債時，同時確認股利的所得稅後果。與向所有者分配股利相比，股利的所得稅後果更直接地與過去的交易或事項相關聯。所以，股利的所得稅後果應當按第 58 段的要求，在當期損益中確認，第 58 段 (1) 和 (2) 描述的情況所產生股利的所得稅後果除外。

用於說明第 52A 和 52B 段的示例

下面的示例涉及在未分配利潤按較高稅率 (50%) 計算所得稅且當分配利潤時返還某一金額的稅收管轄區內，主體當期和遞延所得稅資產和負債的計量。已分配利潤的稅率為 35%。在資產負債表日，即 20X1 年 12 月 31 日的，主體未確認因資產負債表日後提議或宣佈的股利產生的負債。因此，20X1 年未確認股利。20X1 年的應稅收益為 100,000。20X1 年應稅暫時性差異淨額為 40,000。

主體確認了 50,000 的當期所得稅負債和當期所得稅費用。沒有確認因未來股利產生的潛在可收回金額的資產。主體還確認了 20,000 ($40,000 \times 50\%$) 的遞延所得稅負債和遞延所得稅費用，表示當收回或清償根據適用於未分配利潤的稅率計算的資產和負債的帳面金額時，主體將支付的所得稅金額。

隨後，20X2 年 3 月 15 日，主體將由前期經營利潤產生的 10,000 股利，確認為負債。20X2 年 3 月 15 日，主體將收回的所得稅 1,500 (已確認為負債的股利的 15%)，確認為當期所得稅資產，並抵減 20X2 年的當期所得稅費用。

53·遞延所得稅資產和負債不應折現。

54·以折現基礎來可靠地確定遞延所得稅資產和負債，要求詳細地推定每一項暫時性差異轉回的時間。在許多情況下，這種時間推定不是切實可行的或相當複雜。因此，要求對遞延所得稅資產和負債折現是不恰當的。允許但不要求折現，將會導致主體之間的遞延所得稅資產和負債不可比。因此，本準則不要求也不允許對遞延所得稅資產和負債折現。

55·暫時性差異應依據資產或負債的帳面金額來確定，即使帳面金額本身是以折現基礎確定也是如此。退休福利義務即是此例 (參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》。)

56·在每一個資產負債表日，應對遞延所得稅資產的帳面金額予以覆核。如果不再是很可能獲得足夠的應稅利潤以允許利用部分或全部遞延所得稅資產的利益，主體應當減少該項遞延所得稅資產的帳面金額。當很可能獲得足夠的應稅利潤時，任何此類減少金額應當轉回。

當期和遞延所得稅的確認

57. 交易或其他事項的當期和遞延所得稅影響的會計處理，應與該交易或事項本身的會計處理一致。第 58 段至 68C 段貫徹了這項原則。

損益表

58. 當期和遞延所得稅，應確認為一項收益或費用並包括在該期的損益中，但由以下情況之一產生的所得稅除外：

- (1) 在相同或不同的期間直接在權益中確認的交易或事項（參見第61段至65段）；或者
- (2) 企業合併（參見第66段至68段）。

59. 多數遞延所得稅負債和遞延所得稅資產產生時，收益或費用包括在某一期間的會計利潤中，但計入應稅利潤（可抵扣虧損）中是在另一個不同的期間。所產生的遞延所得稅應在損益表內確認。例如以下兩種情況：

- (1) 當利息、使用費或股利的收入的取得有推延，並根據《國際會計準則第18號——收入》按時間比例法計入會計利潤中，卻以收付實現制計入應稅利潤（可抵扣虧損）中；以及
- (2) 無形資產的成本已根據《國際會計準則第38號——無形資產》予以資本化，並一直在損益表內攤銷，而計稅時卻在其發生時抵扣。

60. 遞延所得稅資產和負債的帳面金額可能改變，即使相關的暫時性差異的金額沒有改變時。例如，這可能由以下改變引起：

- (1) 稅率或稅法的改變；
- (2) 遞延所得稅資產可收回性的重新估計；或者
- (3) 資產的預期收回方式的改變。

所產生的遞延所得稅應在損益表內確認，但當其與以前借記或貸記入權益的項目相關時例外（參見第 63 段）。

直接貸記或借記入權益的項目

61. 如果當期所得稅和遞延所得稅與在相同或不同期間直接貸記或借記入權益的項目相關，那麼它們應直接貸記或借記入權益。

62. 國際財務報告準則要求或允許某些項目直接貸記或借記入權益。這些項目的例子包括：

- (1) 因不動產、廠場和設備價值重估引起的帳面金額的改變（參見《國際會計準則第

16號——不動產、廠場和設備》)；

- (2) 因追溯應用的會計政策的變更或差錯的更正，而對留存收益的期初餘額進行的調整（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）；
- (3) 折算國外經營的財務報表而形成的匯兌差額（參見《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》）；以及
- (4) 複合金融工具的權益成份初始確認時形成的金額（參見第23段）。

63．在特殊情況下，可能難以確定與貸記或借記入權益的項目相關的當期和遞延所得稅金額。例如，以下情況出現時，可能就是這樣：

- (1) 當存在累進所得稅稅率，並且不可能確定對應稅利潤（可抵扣虧損）中具體構成項目徵稅所採用的稅率時；
- (2) 當稅率或其他稅務規則的改變，影響與以前貸記或借記入權益的項目（全部或部分）相關的遞延所得稅資產或負債時；或者
- (3) 當主體決定確認或不再全部確認一項遞延所得稅資產，且該遞延所得稅資產與以前貸記或借記入權益的項目（全部或部分）相關時。

在這些情況下，與貸記或借記入權益的項目相關的當期和遞延所得稅，應以所涉及的稅收管轄區內該主體的當期和遞延所得稅的合理匡算分攤額為基礎，或以獲得該情況下更為合理的分攤額的其他方法為基礎。

64．《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》沒有規定主體是否應在每年將重估後資產的折舊或攤銷額與以成本為基礎的折舊或攤銷額之間的差額，從重估盈餘轉到留存收益。如果主體做這種結轉，則所結轉金額應是減去任何相關遞延所得稅後的淨額。類似的考慮適用於處置不動產、廠場和設備時所作的結轉。

65．當資產計稅時被重估，且該重估與以前期間的會計重估相關，或與預期在未來期間進行的會計重估相關時，那麼該資產重估和計稅基礎調整的納稅影響都應在發生的當期借記或貸記入權益。但是，如果計稅時重估與以前期間的會計重估不相關，或與預期在未來期間進行的會計重估不相關，那麼，計稅基礎調整的納稅影響應在損益表內確認。

65A．當主體向其股東支付股利時，可能會被要求代表股東將股利的一部分支付給稅務部門。在許多稅收管轄區內，這種金額是指預扣所得稅。已付或應付稅務部門的這項金額，應作為股利的一部分借記入權益。

企業合併產生的遞延所得稅

66．正如第19段和第26段(3)所說明的那樣，暫時性差異可能產生於企業合併。根據《國際財務報告準則第3號——企業合併》，在購買日，主體應將遞延所得稅資產（在其滿足第24段設立的确認標準時）或遞延所得稅負債確認為可辨認資產和負債。從而，這些遞延所得稅資產和負債會影響商譽或購買方在被購買方可辨認資產、負債及或有負債的公允價值淨額超過合併成本的權益份額的金額。但是，根據第15段(1)，主體不確認由商譽的初始確認產

生的遞延所得稅負債。

67. 由於企業合併，購買方可能認為它很可能收回自己在企業合併前沒有確認的遞延所得稅資產。例如，購買方可用其未利用的可抵扣虧損的利益去抵扣被購買方的未來應稅利潤。在這些情況下，購買方應確認一項遞延所得稅資產，但不包括在企業合併會計之中，也不能在確定商譽或購買方在被購買方可辨認資產、負債及或有負債的公允價值淨額中的權益份額超過合併成本的部份的金額時將其考慮進去。

68. 如果被購買方的可抵扣虧損結轉後期或者其他遞延所得稅資產的潛在利益，在合併初期進行會計處理時，不能滿足《國際財務報告準則第3號——企業合併》單獨確認的標準，但在後續期間實現，購買方應將產生的遞延所得稅收益在損益表中確認。此外，購買方應：

- (1) 減少商譽的帳面金額，如同遞延所得稅資產自購買日確認為一項可辨認資產所應確認的金額那樣；並且
- (2) 將商譽帳面金額的減少額確認為一項費用。

但是，該程序不應導致產生購買方在被購買方可辨認資產、負債及或有負債的公允價值淨額中的權益份額超過合併成本的部分，亦不應增加以前期間為任何此類份額所確認的金額。

示例

主體購買了一個擁有可抵扣暫時性差異 300 的子公司。購買時的稅率是 30%。在確定企業合併產生的商譽 500 時，沒有將產生的遞延所得稅資產 90 確認為一項可辨認資產。合併後兩年，主體估計未來應稅利潤應能足以使其獲得所有可抵扣暫時性差異的利益。

主體確認一項遞延所得稅資產 90，同時在損益表內確認遞延所得稅收益 90。主體也應減少商譽帳面金額 90，並將該金額在損益表中確認為一項費用。結果，商譽的成本減至 410，該金額是如果遞延所得稅資產 90 在購買日便確認為一項可辨認資產，本應已經確認的金額。

如果稅率增至 40%，主體應確認一項遞延所得稅資產 120 ($300 \times 40\%$)，同時在損益表內確認遞延所得稅收益 120。如果稅率降至 20%，主體應確認一項遞延所得稅資產 60 ($300 \times 20\%$)，同時確認遞延所得稅收益 60。在這兩種情況下，主體也應減少商譽帳面金額 90，並將該金額在損益表內確認為一項費用。

以股份為基礎的支付交易產生的當期和遞延所得稅

68A. 在一些稅務管轄區域內，主體獲得與以股份、股份期權或主體中其他權益工具支付的報酬相關的所得稅抵扣（即在確定應稅利潤時可抵扣的金額）。該所得稅抵扣的金額可能不同於相關的累計報酬費用，並且可能會在以後的會計期間產生。例如，在一些稅務管轄區域內，主體可能按照《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》，將所消耗的僱員勞務確認為費用並以之作為授予股份期權的對價，但是可能直到履行該期權時，才獲得以行權日主體的股票價格為基礎計量的所得稅抵扣。

68B. 如同本準則中第9段和第26段（2）討論的研究成本，迄今收到的僱員勞務的計

稅基礎（稅務部門允許在未來期間抵扣的金額）與零帳面金額之間的差額，是一項產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果在本期末未知稅務部門允許在未來期間進行抵扣的金額，則應以本期末可獲得的信息為基礎進行估計。例如，如果稅務部門允許在未來期間抵扣的金額以主體未來某日的股票價格為基礎，則可抵扣暫時性差異的計量應以本期末主體的股票價格為基礎。

68C·如在第 68A 段中解釋的，所得稅抵扣的金額（或根據第 68B 段計量的估計未來所得稅抵扣）可能與相關的累計報酬費用不同。本準則第 58 段要求當期和遞延所得稅應當確認為收益或費用，並計入當期損益，除非所得稅產生於（1）在相同或不同的期間直接確認為權益的交易或事項，或者（2）企業合併。如果所得稅抵扣的金額（或估計的未來所得稅抵扣）超過相關的累計報酬費用的金額，這表明所得稅抵扣同時與報酬費用和權益項目相關。在這種情況下，與當期或遞延所得稅相關的超額部分應直接確認為權益。

列報

所得稅資產和所得稅負債

69·[已刪除]

70·[已刪除]

抵銷

71·主體應抵銷當期所得稅資產和當期所得稅負債，當且僅當：

- （1）主體擁有抵銷已確認金額的法定行使權；以及
- （2）主體旨在以淨值為基礎結算，或同時變現資產和清償負債。

72·雖然當期所得稅資產和負債單獨確認和計量，但其在資產負債表中抵銷時應遵循類似於《國際會計準則第 32 號——金融工具：披露和列報》為金融工具所確立的標準。當期所得稅資產和所得稅負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關且該稅務部門允許主體按單一的淨額支付稅款或接受返還時，該主體一般就具有用當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權。

73·在合併財務報表中，集團中一個主體的當期所得稅資產與該集團另一主體的當期所得稅負債相互抵銷，當且僅當所涉及的主體具有按單一的淨額支付稅款或接受返還的法定行使權，且主體旨在支付或接受這一淨額，或同時收回資產和清償負債。

74·主體應抵銷遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，當且僅當：

- （1）主體擁有以當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權；以及
- （2）遞延所得稅資產和遞延所得稅負債與同一稅務部門對以下兩種情形之一徵收的所

得稅相關：

[1] 同一納稅主體；或者

[2] 不同納稅主體，旨在預期結算或收回遞延所得稅負債或資產的重大金額的每一未來期間，以淨值為基礎結算當期所得稅負債和資產，或者同時變現資產和清償負債。

75·為避免詳細推定每一暫時性差異轉回的時間安排，本準則要求主體將同一納稅主體的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債互抵，當且僅當上述遞延所得稅資產和負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關，且主體具有將當期所得稅負債與當期所得稅資產互抵的法定行使權。

76·在極少情況下，主體可能擁有抵銷的法定行使權，且同時旨在結算某些期間而非其他期間的淨額。在上述極少情況下，可能要求詳細推定時間安排，以可靠確定在同一個期間內，是否一個納稅主體的遞延所得稅負債將導致稅款支付增加，而另一納稅主體的遞延所得稅資產將引起稅款支付減少。

所得稅費用

與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）

77·與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）應在損益表內列報。

遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額

78·《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》要求將某些匯兌差額確認為收益或費用，但沒有規定上述差額應在損益表內列報的具體位置。因此，當遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額在損益表內確認時，上述差額可以歸入遞延所得稅費用（收益），如果此種列報方式被認為對財務報表使用者最為有用。

披露

79·所得稅費用（收益）的主要構成項目應單獨披露。

80·所得稅費用（收益）的構成項目可能包括：

- （1）當期所得稅費用（收益）；
- （2）在本期確認的、對以前期間的當期所得稅所作的調整；
- （3）與暫時性差異的產生和轉回相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；
- （4）與稅率改變或開徵新稅相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；
- （5）以前未確認的可抵扣虧損、稅款抵減，或以前期間用於減少當期所得稅費用的暫

時性差異所產生的利益的金額；

- (6) 以前未確認的可抵扣虧損、稅款抵減，或以前期間用於減少遞延所得稅費用的暫時性差異所產生的利益的金額；
- (7) 根據第56段，由遞延所得稅資產的減記或前期減記的轉回所產生的遞延所得稅費用；以及
- (8) 與會計政策變更和差錯相關的所得稅費用（收益）的金額，根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》，上述變更和差錯不需追溯調整，而計入損益。

81. 以下內容也應單獨披露：

- (1) 與借記或貸記入權益的項目相關的當期和遞延所得稅的總額；
- (2) [已刪除]；
- (3) 用以下一種或兩種形式對所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係所作的說明：
 - [1] 在所得稅費用（收益）與會計利潤乘以適用稅率的乘積之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；或者
 - [2] 在平均實際稅率與適用稅率之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；
- (4) 與以前的會計期間相比，適用稅率發生改變的說明；
- (5) 在資產負債表中未確認其遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異，未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減的金額（和期滿日，如果存在）；
- (6) 與對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益相聯繫且未確認遞延所得稅負債的暫時性差異的總額（參見第39段）；
- (7) 就每一類暫時性差異以及每一類未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減而言：
 - [1] 在每一個列報期間的資產負債表內確認的遞延所得稅資產和負債的金額；
 - [2] 在損益表內確認的遞延所得稅收益或費用的金額，如果從資產負債表中已確認金額的變化看不明顯；
- (8) 就終止經營而言，與以下內容相關的所得稅費用：
 - [1] 終止的利得或損失；以及
 - [2] 終止經營當期的正常經營活動形成的損益，以及每一個列報前期的對應金額；以及
- (9) 在財務報表批准公佈前提議或宣佈向主體股東分配、但未在財務報表中確認為負債的股利的所得稅後果的金額。

82. 當以下情況出現時，主體應披露遞延所得稅資產的金額和支持其確認的證據的性質：

- (1) 該遞延所得稅資產的利用取決於未來應稅利潤超過因轉回現存應稅暫時性差異所形成的利潤的部分；以及
- (2) 在遞延所得稅資產相關的稅收管轄區內，該主體在當期或前期發生了虧損。

82A. 在第 52A 段所描述的情況中，主體應當披露由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果的性質。此外，主體應當披露可實際確定的潛在的所得稅後果金額，以及是否存在不可

實際確定的潛在的所得稅後果。

83·[已刪除]

84·第81段(3)要求的披露使財務報表使用者能了解所得稅費用(收益)和會計利潤之間的關係是否不尋常,以及在未來可能影響這種關係的重要因素。所得稅費用(收益)和會計利潤之間的關係可能受到諸如免稅收入、在確定應稅利潤(可抵扣虧損)時不能抵扣的費用以及可抵扣虧損和國外稅率等因素的影響。

85·在說明所得稅費用(收益)和會計利潤之間的關係時,主體應使用能向財務報表使用者提供最有意義信息的適用稅率。通常,最有意義的稅率是主體居住地所在國的國內稅率,它是適用的國家所得稅稅率和按基本相同的應稅利潤(可抵扣虧損)計算的地方所得稅稅率合在一起的稅率。但是,對在幾個稅收管轄區內經營的主體而言,把在各稅收管轄區內使用國內稅率所作的分別調整匯總起來,可能更有意義。下面的示例說明適用稅率的選擇如何影響數字調整的列報。

說明第85段的示例

19X2年,某主體在其稅收管轄區內(國家甲)的會計利潤是1,500(19X1年為2,000),在國家乙的會計利潤是1,500(19X1年為500)。國家甲的稅率是30%;國家乙的稅率是20%。在國家甲計稅時,費用100(19X1年為200)是不可抵扣的。

下面是調整為國內稅率的示例:

	19X1	19X2
會計利潤	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
按國內稅率30%計算的所得稅	750	900
計稅時不可抵扣的費用的納稅影響	60	30
國家乙低稅率的影響	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
所得稅費用	<u>760</u>	<u>780</u>

下面是按每個國家的稅收管轄區的分別調整匯總編製的調整例子。根據這種方法,報告主體本國的稅率與其他稅收管轄區的國內稅率之間的差額,其影響並不作為一個單獨的調整項目。主體可能需要論述稅率或是不同稅收管轄區內賺得的利潤的匯總數的重大變化,以說明如第81段(4)所要求的適用稅率的變動。

	2,500	3,000
會計利潤	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
按適用於有關國家的利潤		
的國內稅率計算的所得稅	700	750
計稅時不可抵扣的費用的納稅影響	<u>60</u>	<u>30</u>
所得稅費用	<u>760</u>	<u>780</u>

86. 平均實際稅率由會計利潤除以所得稅費用（收益）得到。

87. 要計算對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益（參見第 39 段）所產生的未確認遞延所得稅負債的金額，通常是不切實可行的。因此，本準則要求披露主要的暫時性差異的總金額，而不要求披露遞延所得稅負債。但如果可行，應鼓勵主體披露未確認的遞延所得稅負債金額，因為財務報表使用者可能認為這種信息有用。

87A. 第 82A 段要求主體披露由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果的性質。主體應當披露所得稅體系的重要特徵和將影響股利潛在的所得稅後果金額的因素。

87B. 有時，計算由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果總額，不是切實可行的。例如，當主體擁有大量的國外子公司時，就可能出現這種情況。但是，即使在這種情況下，總額中某些部分的金額也可能較易確定。例如，在一個集團中，母公司與其某些子公司可能已對未分配利潤按較高稅率支付了所得稅，並知道未來從合併留存收益中向股東支付的股利中將返還的金額。在這種情況下，應當披露可返還金額。如果適用，主體還應當披露不可確定的額外的潛在所得稅後果。在母公司單獨財務報表中，如果存在，應披露與母公司留存收益相關的潛在所得稅後果。

87C. 按第 82A 段要求披露的主體，也可能被要求披露與在子公司、分支機構和聯營的投資，或合營中的權益相關的暫時性差異。在這種情況下，主體在確定按照第 82A 段要求披露的信息時，應當考慮這一點。例如，可能會要求主體披露與在子公司中的投資相關的、尚未確認遞延所得稅負債的暫時性差異總額（參見第 81 段（6））。如果計算未確認的遞延所得稅負債金額不切實可行（參見第 87 段），則可能存在不可實際確定的、與這些子公司相關的股利潛在的所得稅後果金額。

88. 主體應根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》披露任何與納稅有關的或有負債和或有資產。或有負債和或有資產可能產生於諸如與稅務部門之間未解決的爭議。類似地，當在資產負債表日後生效或宣佈稅率或稅法變動時，主體應披露這些改變對其當期和遞延所得稅資產和負債的重大影響（參見《國際會計準則第 10 號——資產負債表日後事項》）。

生效日期

89. 本準則對報告期自 1998 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效，第 91 段規定的情況除外。如果主體對報告期自 1998 年 1 月 1 日以前開始的財務報表運用本準則，那麼主體應披露運用本準則而不是 1979 年通過的《國際會計準則第 12 號——所得稅會計》這一事實。

90. 本準則取代 1979 年通過的《國際會計準則第 12 號——所得稅會計》。

91. 第 52A 段、52B 段、65A 段、81 段（9）、82A 段、87A 段、87B 段和 87C 段，以及

第3段和50段的刪除，對報告期自2001年1月1日或以後日期開始的年度財務報表^{*}有效。鼓勵提前採用。如果提前採用影響財務報表，主體應當披露該事實。

^{*} 第91段是指“年度財務報表”，以符合對1998年生效日期的寫法採用更清楚的語言表述。第89段是指“財務報表”。

國際會計準則第 16 號

——不動產、廠場和設備

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備

目標	段落 1
範圍	2 - 5
定義	6
確認	7 - 14
初始成本	11
後續成本	12 - 14
確認時的計量	15 - 28
成本要素	16 - 22
成本計量	23 - 28
確認後的計量	29 - 66
成本模式	30
重估價模式	31 - 42
折舊	43 - 62
應折舊金額和折舊期間	50 - 59
折舊方法	60 - 62
減值	63 - 64
減值補償	65 - 66
終止確認	67 - 72
披露	73 - 79
過渡性規定	80
生效日期	81
其他文告的撤銷	82 - 83

《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》由第1段至83段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 16 號

——不動產、廠場和設備

目標

1·本準則的目標是規定不動產、廠場和設備的會計處理，以便財務報表使用者能夠掌握主體在其不動產、廠場和設備方面的投資及這些投資變動的信息。在不動產、廠場和設備的會計處理中涉及的主要問題包括這些資產的確認、帳面金額及應確認的與之相關的折舊費用和減值損失的確定。

範圍

2·本準則適用於不動產、廠場和設備的會計處理，另一準則要求或者允許採用不同的會計處理除外。

3·本準則不適用於：

- (1) 根據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被劃分為持有待售的不動產、廠場和設備；
- (2) 與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第41號——農業》）；或者
- (3) 礦產權和諸如石油、天然氣和類似的非再生資源等礦產儲量。

但是，本準則適用於用以開發或維持上列（2）和（3）項所描述資產的不動產、廠場和設備。

4·其他準則可能要求採用不同於本準則的方法來確認不動產、廠場和設備項目。例如，《國際會計準則第17號——租賃》要求主體在風險和報酬轉移的基礎上來評估租賃不動產、廠場和設備項目的確認。但是，在這種情況下，這些資產的其他方面（包括折舊在內）均應按本準則的要求進行會計處理。

5·主體應將本準則運用於正處於建造或開發過程中、準備在將來作為投資性房地產使用、但尚未滿足《國際會計準則第40號——投資性房地產》中“投資性房地產”定義的不動產。一旦建造或開發過程結束，該不動產即成為投資性房地產，主體應運用《國際會計準則第40號》。《國際會計準則第40號》也適用於將來繼續作為投資性房地產使用而正處於重新開發過程中的投資性房地產。根據《國際會計準則第40號》對投資性房地產採用成本模式進行會計處理的主體，應採用本準則的成本模式。

定義

6. 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊和累計減值損失後的餘額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值；或者是指按其他國際財務報告準則（如《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》）的特殊要求進行初始確認的歸屬於該資產的金額。

應折舊金額，指資產的成本或者其他替代成本的金額減去殘值後的餘額。

折舊，指在資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

特定主體價值，指主體預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的現金流量的現值，或預期為結算負債而發生的現金流量的現值。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換的金額。

減值損失，指資產的帳面金額超出其可收回金額的部分。

不動產、廠場和設備，指具有下列特徵的有形項目：

- (1) 用於生產、提供商品或勞務、出租或為了行政管理目的而持有的；以及
- (2) 預計使用壽命超過一個會計期間。

可收回金額，指資產的銷售淨價與其使用價值兩者之中的較高者。

資產的殘值，指如果資產的預期使用壽命已滿並處於使用壽命終了時的預期狀態，主體目前從該資產的處置中獲得的扣除預計處置費用後的估計金額。

使用壽命，指：

- (1) 主體使用資產的預期期間；或者
- (2) 主體預期能從該資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

確認

7. 不動產、廠場和設備項目的成本應確認為資產，當且僅當：

- (1) 與該項目相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及
- (2) 該項目的成本能夠可靠地計量。

8. 備件和維修設備通常作為存貨處理，並在耗用時確認為損益。但是，對於主要備件和備用設備，如果主體預計其使用壽命超過一個會計期間，則應將其確認為不動產、廠場和設備。類似地，如果某些備件和維修設備只能與個別不動產、廠場和設備項目一起使用，則應作為不動產、廠場和設備核算。

9. 本準則未規定確認的計量單元，即什麼構成了不動產、廠場和設備項目。因此，在將

確認標準運用於某個主體的特定情況時，需要運用判斷。對於一些個別不重要的項目，諸如模具、工具和沖模等，將其歸併為一個總額，並將確認標準運用於該總額可能是恰當的。

10·主體應在不動產、廠場和設備成本發生時根據確認原則評估其成本。這些成本包括為購置或建造不動產、廠場和設備項目而發生的初始成本，以及為添置、部分替換或維修該項目而發生的後續成本。

初始成本

11·購置不動產、廠場和設備項目可能出於安全和環保因素的考慮。購置這些不動產、廠場和設備，雖然不能直接增加任何現有的不動產、廠場和設備項目的未來經濟利益，但為使主體能從其他資產獲得未來經濟利益，可能是必要的。這些不動產、廠場和設備項目應確認為資產，因為主體購置這些資產將比沒有購置它們能從相關的資產獲得更多的未來經濟利益。例如，為遵守關於危險化學品的生產和儲存的有關環保規定，化學品製造商可能會安裝新的化學處理裝置；相關廠場的價值增加應被確認為資產，因為沒有它們，主體便不能生產和銷售化學產品。但是，主體應根據《國際會計準則第36號——資產減值》的規定，審核這些資產和相關資產的帳面金額是否減值。

後續支出

12·根據本準則第7段的確認原則，主體不應將不動產、廠場和設備項目的日常維護費用確認為資產的帳面金額。這些費用應在其發生時確認為損益。日常維護費用主要包括人工成本和消耗的消耗品，可能還包括零星部件的成本。這些支出的目的通常被描述為“修理和維護”不動產、廠場和設備項目。

13·有些不動產、廠場和設備項目的部件需要定期更換。例如，鍋爐在使用一定時期後，需要更換其襯層；飛機的內部裝置，如座位和廚房，在機身使用壽命內可能要更換好幾次。不動產、廠場和設備項目可能也需要進行次數較少的更換，如建築物內牆的更換，或一次性更換。根據本準則第7段的確認原則，如果該項目替換部件的成本滿足確認標準，主體應在其發生時將其確認為不動產、廠場和設備項目的帳面金額。被替換部件的帳面金額應根據本準則的終止確認規定（參見第67段至72段）予以終止確認。

14·有些不動產、廠場和設備項目（如飛機）持續運轉的一個前提條件是定期進行故障大檢查，而不論該項目的部件是否被更換。每次進行故障大檢查時，如果其成本滿足確認標準，則應將其作為一種更換在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中確認，同時終止確認以前期間發生的檢查費用（與實物部件不同）的剩餘帳面金額。在購買或建造資產項目的交易中，不論以前期間發生的檢查費用是否能認定，都應這樣進行會計處理。如果必要的話，未來發生的類似檢查的估計成本可作為該項目購買或建造時已含有的檢查費用的參照。

確認時的計量

15．具備資產確認條件的不動產、廠場和設備項目，應按其成本計量。

成本要素

16．不動產、廠場和設備項目的成本包括：

- (1) 扣除商業折扣和回扣的、包括進口關稅和不能返還的購貨稅款在內的購買價格。
- (2) 將資產運抵指定地點並使其達到能夠按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而發生的直接可歸屬成本。
- (3) 資產拆卸、搬運和場地清理費的初始估計金額，主體由於購置該項目而產生的義務，以及在特定期間內主體出於生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的義務。

17．直接可歸屬成本的示例有：

- (1) 在不動產、廠場和設備項目的建造或購置過程中直接產生的僱員福利費（如在《國際會計準則第19號——僱員福利》中的定義）；
- (2) 場地整理費；
- (3) 初始運輸和裝卸費；
- (4) 安裝和組裝費用；
- (5) 測試資產是否正常運轉而發生的費用，扣除將資產運抵指定地點並使其達到預定狀態過程中所生產項目（如在測試設備過程中生產的樣品）的出售淨收入；以及
- (6) 專業人員服務費。

18．主體應根據《國際會計準則第2號——存貨》核算在特定期間內由於使用資產項目生產存貨而發生的設備拆卸、搬運和場地清理義務的費用。主體應根據《國際會計準則第2號》或《國際會計準則第16號》核算設備的拆卸、搬運和場地清理費義務，並根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》進行確認和計量。

19．不構成不動產、廠場和設備項目成本的示例有：

- (1) 設立新機構的費用；
- (2) 引進新產品或新勞務的費用（包括廣告和推銷活動發生的費用）；
- (3) 在新地區或新顧客群中開展業務的費用（包括僱員培訓費）；以及
- (4) 管理費用和其他一般間接費用。

20．如果不動產、廠場和設備項目已經運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時，應停止將費用確認在帳面金額中。因此，使用或重新調配該項目而發生的費用不應包括在該項目帳面金額中。例如，以下費用項目不應包括在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中：

- (1) 能夠按照管理層預定的方式運轉的項目尚未投入使用，或未能滿負荷運轉時發生的費用；
- (2) 初始經營損失，例如，對設備的產量需求增加時產生的初始經營損失；以及
- (3) 重新配置或重組主體的部分或全部經營活動而發生的費用。

21. 某些經營活動的發生可能與不動產、廠場和設備項目的建造或開發有關，但是，這對於將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而言，並不是必需的。這些偶然的經營活動可能發生在建造或開發期間，或者是之前。例如，在建造活動開始前，主體可能將建築工地用作停車場賺取收益。由於偶然的經營活動並不是將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式運轉所需的狀態必需的，因此，偶然經營活動的收益和相關的費用應確認為損益，並包括在它們各自的收益和費用類別中。

22. 自建資產的成本按購置資產的成本確定方法來確定。如果主體在正常經營過程中製造類似的資產進行銷售，則這項資產的成本通常與用於銷售的資產的建造成本一致（參見《國際會計準則第2號》）。因此，在計算此種成本時應消除一切內部利潤。類似地，在自建資產過程中浪費的材料、人工或者其他資源等非正常損失，不應包括在該資產的成本中。《國際會計準則第23號——借款費用》規定了將利息費用確認為自建不動產、廠場和設備項目帳面金額一部分的標準。

成本計量

23. 不動產、廠場和設備項目的成本等於確認時的等值現金價格。如果付款延期支付超過正常賒銷期，等值現金價格與總支付金額之間的差額，應確認為賒銷期內的利息費用，除非根據《國際會計準則第23號》中允許選用的處理方法將其確認為該項目的帳面金額。

24. 一項或多項不動產、廠場和設備項目可通過與一項或多項非貨幣性資產或貨幣性資產與非貨幣性資產組合的交換而獲得。以下討論僅涉及一項非貨幣性資產交換另一項非貨幣性資產的情況，但它同時也適用於前述語句中討論的所有交換。一項通過交換獲得的不動產、廠場和設備項目應以公允價值計量，除非（1）交換交易不具有商業實質或（2）所收到和所放棄資產的公允價值均不能可靠計量。即便所放棄的資產不能立即終止確認，所獲得的資產項目也應採用這種方式計量。如果所獲得的資產項目不能採用公允價值計量，則其成本應以所放棄資產的帳面金額計量。

25. 在確定交換交易是否具有商業實質時，主體應考慮由於交易的發生而使得未來現金流量預期發生變動的程度。如果滿足以下條件，交換交易就具有商業實質：

- (1) 所收到資產的現金流量的構成（風險、時間和金額）不同於所轉讓資產的現金流量的構成；或者
- (2) 受交易影響的部分主體經營活動的主體特定價值由於交換交易而變動；以及
- (3) 與所交換資產的公允價值相比，（1）或（2）的差異巨大。

在確定交換交易是否具有商業實質時，受交易影響的部分主體經營活動的主體特定價值

應反映稅後現金流量。主體無須經過詳細的計算，這些分析的結果就可能非常明顯。

26· 如果滿足下述條件，不存在可比市場交易的資產的公允價值能夠可靠計量：(1) 該資產可合理確定的公允價值估計額的範圍變動不大或(2) 估計額範圍內各種估計額發生的概率能夠被合理估計，而且被合理地用於估計公允價值。如果主體能夠可靠地確定所收到或所放棄資產的公允價值，則所放棄資產的公允價值應用來計量所收到資產的成本，除非所收到資產的公允價值有更明顯的證據。

27· 承租人持有的融資租入不動產、廠場和設備項目的成本，應根據《國際會計準則第17號——租賃》確定。

28· 根據《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，政府補助金額可以抵減不動產、廠場和設備項目的帳面金額。

確認後的計量

29· 主體應選擇本準則第30段規定的成本模式或第31段規定的重估價模式作為會計政策，並將其運用於整個不動產、廠場和設備類別。

成本模式

30· 確認為資產後，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應為其成本扣減累計折舊和累計減值損失後的餘額。

重估價模式

31· 確認為資產後，如果不動產、廠場和設備項目的公允價值能夠可靠計量，則其帳面金額應為重估金額，即該資產在重估日的公允價值減去隨後發生的累計折舊和累計減值損失後的餘額。重估應當經常進行，以確保其帳面金額不致於與資產負債表日以公允價值確定的該項資產的價值相差太大。

32· 土地和建築物的公允價值通常是由基於市場的證據所決定的，而這些證據一般是由合格的專業估價人員通過評估獲得的。廠場和設備項目的公允價值通常是通過評估確定的市場價值。

33· 如果由於不動產、廠場和設備項目的專門性質，並且這些項目除作為連續業務的組成部分外絕少出售，從而沒有形成公允價值所需的市場證據時，主體可能需要採用收益法或折舊後重置成本法估計公允價值。

34· 重估頻率根據被重估不動產、廠場和設備項目公允價值的變化而定。如果某項重估資產的公允價值與其帳面金額相差太大，則要求進一步的重估。有些不動產、廠場和設備項

目可能歷經公允價值的重大而無規則的變化，因此需要每年進行重估。對於那些公允價值變化不大的不動產、廠場和設備項目，如此頻繁的重估是沒有必要的。相反，只需每三年或五年對該項目進行重估。

35．對不動產、廠場和設備項目重估時，重估日的累計折舊可以按以下任一方法處理：

- (1) 根據該資產帳面總金額的變化按比例重新計算累計折舊額，使得該資產重估後的帳面金額等於其重估金額。這種方法通常用於運用指數將一項資產重估至其已計折舊後的重置成本。
- (2) 將累計折舊從該資產的帳面總金額中扣除，再根據其淨額重新確定該項資產的重估金額。這種方法通常適用於建築物。

重新計算或扣除累計折舊額所產生的調整額形成根據第 39 段和 40 段進行會計處理的帳面金額增加或減少的一部分。

36．如果對某項不動產、廠場和設備項目進行重估，則屬於該類別的全部不動產、廠場和設備項目都應進行重估。

37．某類不動產、廠場和設備是指在主體經營中具有相似性質和用途的一組資產。以下便是不同類別的不動產、廠場和設備的例子：

- (1) 土地；
- (2) 土地和建築物；
- (3) 機器；
- (4) 輪船；
- (5) 飛機；
- (6) 機動車輛；
- (7) 家俱及裝修；以及
- (8) 辦公設備。

38．對同一類別不動產、廠場和設備項目的重估應同時進行，以避免有選擇地進行重估並使得財務報表中報告的金額成為既有成本又有不同時日重估價的混合物。但是，如果該類不動產、廠場和設備的重估在短時期內能夠完成，並且使重估價保持最新，也可採用輪流的方法對其進行重估。

39．如果重估引起資產帳面金額的增加，增值應直接貸記權益中的“重估價盈餘”。但是，就同一資產而言，該增值中相當於轉回以前確認為損益的重估價減值的部分，應確認為損益。

40．如果重估引起資產帳面金額的減少，減值應確認為損益。但是，就同一資產而言，在現有“重估價盈餘”項目的貸方餘額範圍內的減值應直接借記“重估價盈餘”項目。

41．當某項不動產、廠場和設備項目終止確認時，包括在權益中的該項目的重估價盈餘可以直接轉化為留存收益。在該資產退廢或者處置時，可能會將全部重估價盈餘直接轉化為留存收益。但是，某些重估價盈餘可能隨著主體使用資產而轉化。在這種情況下，已轉化的重估價盈餘金額是根據該資產重估後的帳面金額計提的折舊與根據初始成本計提的折舊之間

的差額。從重估價盈餘向留存收益的轉化不通過損益。

42·如果不動產、廠場和設備的重估對所得稅有影響，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的規定進行確認和披露。

折舊

43·如果不動產、廠場和設備項目每個部件的成本與該項目總成本相比是重大的，則該部件應單獨計提折舊。

44·主體應將不動產、廠場和設備項目的初始確認金額分攤至其各個重要部件，並單獨計提折舊。例如，對於飛機機身及其引擎而言，不論是自己擁有還是融資租入，對其單獨計提折舊都可能是恰當的。

45·某項不動產、廠場和設備項目的重要部件可能與該項目其他重要部件具有相同的使用壽命，並採用相同的折舊方法計提折舊。這些部件可以集合在一起以確定折舊費用。

46·如果主體對不動產、廠場和設備項目的某些部件單獨計提折舊，則對該項目剩餘部分也應單獨計提折舊。這個剩餘部分包含了該項目中就單個而言不重要的部件。如果主體對這些部件具有不同的預期，可能需要採用近似的技術，以真實反映部件消耗模式和/或使用壽命的方式計提該剩餘部分的折舊。

47·如果某項目部件的成本與其總成本相比不重大，主體可選擇對其單獨計提折舊。

48·每一期間的折舊費用應確認為損益，除非將其包括在其他資產的帳面金額中。

49·某一期間的折舊費用通常應確認為損益。但是，有時資產內含的未來經濟利益被主體生產的其他資產所吸收。在這種情況下，折舊費用構成其他資產的部分成本，並包括在其帳面金額中。例如，製造車間和設備的折舊包括在存貨的加工成本中（參見《國際會計準則第 2 號》）。類似地，用於開發活動的不動產、廠場和設備的折舊，可能包括在根據《國際會計準則第 38 號——無形資產》確認的某項無形資產的成本中。

應折舊金額和折舊期間

50·資產的應折舊金額應當在其使用壽命內系統地攤銷。

51·主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的殘值和使用壽命進行審核，並且，如果預期數不同於原先的估計數，這種改變應作為會計估計變更，並按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

52·即使資產的公允價值超過其帳面金額，只要資產的殘值未超過其帳面金額，主體就應對其計提折舊。對資產的修理和保養不能否定對其計提折舊的必要性。

53·確定資產的應折舊金額應扣除其殘值。實務中，資產的殘值通常不大，因此在計算應折舊金額時並不重要。

54·資產的殘值可能增至等於或超過其帳面金額的某一金額。在這種情況下，資產的折

舊費用為零，除非並直到其殘值隨後減少至低於其帳面金額的某一金額。

55．主體應在資產可使用時開始計提折舊，即當資產已運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時。一項資產的折舊應在該資產根據《國際財務報告準則第5號》被歸類為持有待售（或被包括在一個歸類為持有待售的處置組）時，以及該資產被終止確認時立即停止計提。因此，在資產處於閒置狀態或退出活躍的使用狀態時，除非該資產已提足折舊，否則，不應停止計提折舊。但是，根據使用程度計提折舊時，折舊費用可能為零，因為這時沒有生產。

56．主體主要通過使用來消耗資產內含的未來經濟利益。但是，諸如技術或商業過時和資產閒置所發生的損耗等其他因素，通常導致可能從資產獲得的經濟利益的減少。因此，在確定資產使用壽命時，下列因素均應加以考慮：

- （1）資產的預期使用程度。在估計使用程度時可參考該資產的預計生產能力或實物產量。
- （2）預計有形損耗。這可以根據使用該資產的工作班次、維修保養計劃以及該資產閒置時的護理和保養等運行因素來確定。
- （3）由於生產變化或改進而造成的技術或商業過時，或由於該資產所生產產品或所提供勞務的市場需求發生變化而造成的技術或商業過時。
- （4）關於資產使用的法律或類似限制，如與租賃有關的到期日。

57．資產的使用壽命是以該資產對主體的預期效用來定義的。主體的資產管理政策可能涉及在一定時間後就進行資產處置，或者在該資產內含的未來經濟利益的特定部分被消耗後就進行資產處置。因此，資產的使用壽命可能比它的經濟壽命短。對資產使用壽命的估計可以根據主體使用類似資產的經驗進行判斷。

58．土地和建築物是相互獨立的資產，應分別對其進行核算，即使它們是一起購置的也是如此。除了諸如採石場和垃圾場等特例外，土地具有無限的使用壽命，因而對其不計提折舊。建築物具有有限的使用壽命，因此屬應折舊資產。附著建築物的土地價值的增加並不影響其附著建築物應折舊金額的確定。

59．如果土地的成本包括場地拆卸費、搬運費和清理費，土地資產的這一部分成本應在由於發生這些費用而獲得利益的期間內計提折舊。在某些情況下，土地本身可能具有有限的使用壽命，此時，應以反映其獲取利益的方式計提折舊。

折舊方法

60．所使用的折舊方法應反映主體消耗該資產所含未來經濟利益的方式。

61．主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的折舊方法進行審核。並且，如果資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式有重大改變，折舊方法應相應地改變以反映這種方式的改變。這種改變應作為會計估計變更，並按照《國際會計準則第8號》進行會計處理。

62．將資產的應折舊金額在其使用壽命內系統攤銷的方法很多。這些方法包括直線法、

餘額遞減法和工作量法。如果資產的殘值未發生變化，直線法會使資產使用壽命內各期負擔的折舊費相等。餘額遞減法會使資產使用壽命內各期負擔的折舊費逐期減少。工作量法基於資產的預計使用程度或產量計提折舊。主體應選擇最能反映資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式的折舊方法。除非未來經濟利益的預期消耗方式發生改變，所運用方法在前後各期應保持一致。

減值

63．為確定不動產、廠場和設備項目是否發生減值，主體應運用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。該準則解釋了主體應如何審核資產的帳面金額，如何確定資產的可收回金額以及何時確認減值損失或轉回已確認的減值損失。

64．[已刪除]

減值的補償

65．第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償，應在補償可收到時納入損益。

66．不動產、廠場和設備項目的減值或損失、向第三方的索賠或由第三方支付補償以及隨後替代資產的購置或建造都是獨立的經濟事項，應按照以下方法單獨地進行會計處理：

- (1) 不動產、廠場和設備項目的減值，應根據《國際會計準則第36號》進行確認；
- (2) 已退廢或處置的不動產、廠場和設備項目的終止確認，應根據本準則確定；
- (3) 第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償，應在補償可收到時納入損益；以及
- (4) 作為替代而修復、購置或建造的不動產、廠場和設備項目的成本，應根據本準則確定。

終止確認

67．滿足以下條件時，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應予以終止確認：

- (1) 處於處置狀態；或者
- (2) 預期通過使用或處置不能產生未來經濟利益。

68．不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應在該項目終止確認時確認為損益（除非《國際會計準則第 17 號》對售後租固另有規定）。利得不應歸類為收入。

69．不動產、廠場和設備項目的處置可能採取多種方式（如銷售、簽定融資租賃合同或捐贈）。在確定某項目的處置日期時，主體應運用《國際會計準則第 18 號——收入》有關確

認商品銷售收入的標準。《國際會計準則第17號》適用於採取售後租回方式進行的處置。

70·根據本準則第7段的確認原則，如果主體將不動產、廠場和設備項目部件的替換成本確認為該項目的帳面金額，則應終止確認被替換部件的帳面金額，不論被替換的部件是否單獨計提折舊。如果主體不可能確定被替換部件的帳面金額，則可採用替換部件的成本作為被替換部件購置或建造時的成本。

71·不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和該項目帳面金額之間的差額確定。

72·處置不動產、廠場和設備項目可收到的對價最初應按其公允價值確認。如果該項目的價款延期支付，收到的對價最初按現金價格等價物確認。對價的名義金額與現金價格等價物之間的差額，根據《國際會計準則第18號》的規定應確認為利息收入，以反映應收款項的實際收益率。

披露

73·財務報表應對每類不動產、廠場和設備進行如下披露：

- (1) 確定帳面總金額所用的計量基礎；
- (2) 所使用的折舊方法；
- (3) 使用壽命或所使用的折舊率；
- (4) 帳面總金額，以及期初和期末的累計折舊額（與累計減值損失相加）；以及
- (5) 期初和期末帳面金額的調整，以表明不動產、廠場和設備的：
 - [1] 添置；
 - [2] 按《國際財務報告準則第5號》被歸類為持有待售或被包括在一個歸類為持有待售的處置組，以及其他處置；
 - [3] 通過企業合併而取得；
 - [4] 按第31段、39段和40段的規定進行重估而產生的增值或減值，以及按《國際會計準則第36號》的規定直接在權益中確認或轉回的減值損失；
 - [5] 根據《國際會計準則第36號》在損益中確認的減值損失；
 - [6] 根據《國際會計準則第36號》在損益中轉回的減值損失；
 - [7] 折舊；
 - [8] 將財務報表從功能貨幣折算成不同的列報貨幣產生的淨匯兌差額，包括將國外經營折算為報告主體的列報貨幣所產生的淨匯兌差額；以及
 - [9] 其他變化。

74·財務報表還應披露：

- (1) 所有權限制的存在及其金額；以及用作債務擔保的不動產、廠場和設備金額；
- (2) 處於建造過程中的不動產、廠場和設備項目帳面金額中確認的支出金額；

- (3) 為取得不動產、廠場和設備的合約性承諾的金額；以及
- (4) 計入損益的、第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償金額，如果不在損益表表內單獨披露的話。

75·資產折舊方法的選擇和使用壽命的估計依賴於判斷。因此，披露所採用的折舊方法以及所估計的使用壽命或折舊率可以為財務報表使用者提供信息，通過這些信息，他們可以對管理層所選用的政策作出覆核，並可以與其他主體進行比較。鑒於類似的理由，有必要披露以下內容：

- (1) 某期的折舊額，不論是確認為損益還是確認為其他資產成本的一部分；以及
- (2) 該期期末的累計折舊額。

76·主體應按照《國際會計準則第8號》，披露對當期或預期對以後期間產生影響的會計估計變更的性質和影響。對於不動產、廠場和設備項目而言，這種披露可能是由於以下方面的估計發生變更而引起：

- (1) 殘值；
- (2) 不動產、廠場和設備的預計拆卸費、搬運費或場地清理費；
- (3) 使用壽命；以及
- (4) 折舊方法。

77·如果按重估金額列示不動產、廠場和設備項目，應披露以下內容：

- (1) 重估的生效日期；
- (2) 是否有獨立的評估人員參與；
- (3) 估計該項目公允價值時所運用的方法和重要假設；
- (4) 該項目公允價值直接參照活躍市場或最近市場公平交易中可觀察的價格而確定的程度，或採用其他估價技術進行估計的程度；
- (5) 對各類重估不動產、廠場和設備，如果資產按成本模式計價將會確認的帳面金額；以及
- (6) 重估價盈餘，表明當期變化情況以及將該餘額分配給股東的任何限制。

78·除按第73段(5)[4]至[6]的要求披露的信息外，主體還應按照《國際會計準則第36號》披露已減值不動產、廠場和設備的信息。

79·下列信息對財務報表使用者的需要可能也具相關性：

- (1) 暫時閒置的不動產、廠場和設備的帳面金額；
- (2) 折舊已提足但仍在使用的不動產、廠場和設備的帳面總金額；
- (3) 已退廢並且未被按照《國際財務報告準則第5號》歸類為持有待售的不動產、廠場和設備的帳面金額；以及
- (4) 採用成本模式時，不動產、廠場和設備的公允價值，如果該公允價值與資產的帳面金額相差較大的話。

因此，鼓勵主體披露這些金額。

過渡性規定

80·第24段至26段有關在資產的交換交易中取得的不動產、廠場和設備項目的初始計量的規定，應在未來適用的基礎上僅對未來交易適用。

生效日期

81·主體應對自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體將本準則運用於自2005年1月1日之前開始的期間，則應披露這一事實。

其他文告的撤銷

82·本準則取代了《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》（1998年修訂）。

83·本準則取代了以下解釋公告：

- (1) 《解釋公告第6號——修改現有軟體的費用》；
- (2) 《解釋公告第14號——不動產、廠場和設備：項目減值或損失的補償》；以及
- (3) 《解釋公告第23號——不動產、廠場和設備：大檢修費用》。

國際會計準則第 17 號

——租賃

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第17號——租賃

目標	段落 1
範圍	2 - 3
定義	4 - 6
租賃的分類	7 - 19
承租人財務報表中的租賃	20 - 35
融資租賃	20 - 32
初始確認	20 - 24
後續計量	25 - 32
經營租賃	33 - 35
出租人財務報表中的租賃	36 - 57
融資租賃	36 - 48
初始確認	36 - 38
後續計量	39 - 48
經營租賃	49 - 57
售後租回交易	58 - 66
過渡性規定	67 - 68
生效日期	69
《國際會計準則第17號》(1997年修訂)的撤銷	70

《國際會計準則第17號——租賃》由第1段至70段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 17 號

——租賃

目標

1. 本準則的目標是對承租人和出租人在租賃中運用恰當的會計政策和披露作出規定。

範圍

2. 本準則適用於所有租賃的會計核算，但不適用於下列項目：

- (1) 開採或使用礦產、石油、天然氣和類似的非再生資源的租賃；以及
- (2) 諸如電影、錄像、劇本、文稿、專利和版權等項目的許可使用協議。

但是，本準則不作為以下方面的計量基礎：

- (1) 承租人持有的作為投資性房地產核算的房地產（參見《國際會計準則第40號——投資性房地產》）；
- (2) 出租人在經營租賃下提供的投資性房地產（參見《國際會計準則第40號》）；
- (3) 承租人在融資租賃下持有的生物資產（參見《國際會計準則第41號——農業》）；或者
- (4) 出租人在經營租賃下提供的生物資產（參見《國際會計準則第41號》）。

3. 本準則適用於轉移資產使用權的協議，即使在這些資產的運行或維護中可能要求出租人提供大量有關的服務。本準則不適用於不把資產使用權從合約的一方轉移給另一方的服務合約。

定義

4. 本準則所使用的下列術語，其含義為：

租賃，指在一個議定的期間內，出租人將某項資產的使用權讓與承租人，以換取一項或一系列支付的協議。

融資租賃，指在實質上轉移了與一項資產所有權有關的幾乎全部風險和報酬的租賃。所有權最終可能轉移，也可能不轉移。

經營租賃，指融資租賃以外的租賃。

不可撤銷租賃，指僅在以下任何一種情況下才可撤銷的租賃：

- (1) 發生某些很少會出現的或有事項；
- (2) 經出租人同意；
- (3) 承租人與原出租人就同樣或類似資產簽訂了新的租賃合同；或者
- (4) 承租人支付一筆額外款項，以致於在租賃開始日，可以合理肯定租賃會繼續下去。

租賃開始日，指租賃協議日與租賃各方就主要租賃條款作出承諾日中的較早者。在該日：

- (1) 租賃被歸類為經營租賃或融資租賃；並且
- (2) 在融資租賃情況下，確定在租賃期開始日應確認的金額。

租賃期開始日，指承租人有權執行其使用租賃資產的權利的開始日期。它是租賃的初始確認（即：對租賃引起的資產、負債、收益或費用進行合理確認）日。

租賃期，指承租人簽約租賃資產的不可撤銷期間；如承租人有權選擇繼續租賃該資產，而且在租賃開始日就可以合理確定承租人將會行使這種選擇權，則不論是否再支付租金，續租期也算在租賃期內。

最低租賃付款額，指在租賃期內，承租人將會支付或可能被要求支付的款項（不包括或有租金、服務成本以及由出租人支付但可退還的稅金），以及：

- (1) 對承租人而言，由承租人擔保或由其關聯方擔保的金額；或者
- (2) 對出租人而言，由以下某一方對出租人擔保的資產殘值：

[1] 承租人；

[2] 租人的關聯方；或者

[3] 在財務上能夠履行擔保義務的與出租人無關的第三方。

但是，如承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可以合理確定承租人將會行使這項選擇權，則最低租賃付款額包括至預期行使購買選擇權日止的租賃期內的最低應付款額，以及承租人行使購買選擇權應支付的款項。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

經濟壽命，指以下兩者之一：

- (1) 從經濟角度看，某項資產預期可為一個或多個使用者使用的期間；或者
- (2) 一個或多個使用者預期可從該資產獲得的產量或類似計量單位的數量。

使用壽命，指從租賃期開始日起、且不受租賃期限限制的估計剩餘期間，在該期間內，該資產包含的經濟利益預期將被主體消耗。

已擔保殘值，指：

- (1) 對承租人而言，由承租人或承租人關聯方擔保的那一部分殘值（擔保的金額是無論如何也應支付的最大金額）；以及
- (2) 對出租人而言，由承租人或由與出租人無關、但在財務上能夠履行擔保義務的第

三方擔保的那一部分殘值。

未擔保殘值，指出租人無法保證能否變現，或其變現只是由出租人的關聯方給予擔保的那一部分租賃資產殘值。

初始直接費用，初始直接費用是指可直接歸屬於協商和安排某項租賃的增量成本，不包括製造商或經銷商出租人發生的此類成本。

租賃投資總額，指以下兩者之和：

- (1) 融資租賃中出租人應收的最低租賃付款額；以及
- (2) 屬於出租人的所有未擔保殘值。

租賃投資淨額，指租賃投資總額以租賃中的內含利率折現的現值。

未賺取的融資收益，指以下兩者之差額：

- (1) 租賃投資總額，以及
- (2) 租賃投資淨額。

租賃中的內含利率，指在租賃開始日，使(1)最低租賃付款額和(2)未擔保殘值之和的現值總額等於[1]租賃資產的公允價值和[2]出租人的所有初始直接費用之和的折現率。

承租人的增量借款利率，指承租人在類似的租賃中須支付的利率；或是，在不能確定這種利率時，假設承租人在租賃開始日為購買租賃資產借入同樣期限和同樣風險的資金所要承擔的借款利率。

或有租金，指租賃付款額的一部分，其金額不固定，而是以時間流逝以外的其他因素未來金額的變動（如未來銷售額的百分比、未來使用量、未來價格指數、未來市場利率等）為依據計算的。

5·由於租賃開始日到租賃期開始日期間租賃房地產的建造或取得成本的變化，或者成本或價值的一些其他計量因素（如一般物價水平）的變化，或者出租人為租賃而融資的成本的變化，租賃協議或承諾中可能包含調整租賃付款額的條款。這種情況下，在本準則中，所有此類變化的影響應被視為自租賃開始日就已經發生。

6·租賃的定義包括在承租人履行了議定的條款後可以選擇取得該項資產所有權的資產租賃合同。這類合同有時稱作租購合同。

租賃的分類

7·本準則對租賃的分類，是以與租賃資產所有權相關的風險和報酬歸屬於出租人或承租人的程度為依據的。風險包括由於生產能力的閒置或技術陳舊可能造成的損失，以及由於經濟狀況的改變可能造成的回報變動。報酬可以表現為在資產的經濟壽命期間對盈利活動的預期，以及因資產增值或殘值變現可能產生的利得。

8·如果一項租賃實質上轉移了與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為融資租賃。如果一項租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該

項租賃應歸類為經營租賃。

9· 出租人與承租人之間的交易以他們之間的租賃協議為基礎，因此，恰當的做法是使用一致的定義。不過，將這些定義應用於出租人和承租人所處的不同情況可能會引起他們對同一租賃採用不同的分類方法。例如，如果出租人受益於與承租人無關的一方提供的殘值擔保，就可能屬於這種情況。

10· 一項租賃是融資租賃還是經營租賃，取決於交易的實質而不是合同的形式。^{*} 以下某一情形或幾種情形的結合通常會導致一項租賃歸類為融資租賃：

- (1) 租賃期結束時，資產的所有權轉讓給承租人；
- (2) 承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可合理確定承租人將會行使這項選擇權；
- (3) 即使資產的所有權不轉讓，但是租賃期佔資產使用年限的大部分；
- (4) 在租賃開始日，最低租賃付款額的現值幾乎相當於租賃資產的公允價值；以及
- (5) 租賃資產性質特殊，以致於如果沒有較大修改，只有承租人才能夠使用。

11· 以下某一情形或幾種情形的結合也能導致一項租賃歸類為融資租賃：

- (1) 如果承租人撤銷該租賃，則撤銷所導致的出租人的損失由承租人承擔；
- (2) 資產殘值的公允價值波動形成的利得或損失歸屬於承租人（例如，以相當於租賃結束時資產讓售價格的絕大部分金額作為租金退還）；以及
- (3) 承租人能以遠低於市場租價的租金繼續租賃至下一期間。

12· 第 10 段和 11 段中的舉例及情形並不總是無可置疑的。如果其他特徵清楚地表明，租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為經營租賃。例如，如果資產的所有權在租賃期滿時是以一個可變的付款額轉讓，該付款額等於資產當時的公允價值，或者存在或有租金，因此使得承租人並未在實質上擁有全部風險和報酬，就可能屬於這種情況。

13· 在租賃開始日應對租賃進行分類。當出租人和承租人在某時同意改變租賃合同的條款（不是通過續租），且改變後的條款若在租賃開始日就有效時，可能會導致租賃的不同分類（按第 7 段至 12 段的標準），則修訂後的協議應視為一項新的協議。但是，從會計的角度看，估計的變更（例如，經濟壽命或租賃資產殘值估計的變更）或情形的改變（例如，承租人違約）不會導致租賃的重新分類。

14· 土地和建築物的租賃，同其他資產租賃一樣，應歸類為經營租賃或融資租賃。然而，土地的特徵是通常沒有確定的經濟壽命。如果到租賃期滿時，土地所有權預期不會轉讓給承租人，則承租人實質上不會得到與所有權相關的所有風險和報酬，在這種情況下，土地租賃就是一項經營租賃。為取得作為經營租賃核算的這項租賃所支付的租費，代表預付租賃付款，需按受益方式在租賃期內分期攤銷。

15· 在對租賃進行分類時，土地和建築物租賃中的土地部分和建築物部分應當分別考慮。如果這兩部分的所有權預期在租賃期末均轉讓給承租人，那麼不論是作為一項租賃還是作為

^{*} 同時參見《解釋公告第 27 號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質》。

兩項租賃分析，這兩部分均應歸類為融資租賃，除非有其他特徵清楚地表明該項租賃實質上沒有轉移與某一部分或者這兩部分所有權相關的所有風險和報酬。如果土地具有不確定的經濟壽命，按照第14段規定，該土地部分通常歸類為經營租賃，除非其所有權在租賃期結束時預期轉讓給承租人。建築物部分則按照第7段至13段的規定歸類為融資租賃或經營租賃。

16．在任何必要的時候，為了對土地和建築物租賃進行分類和核算，應當按照租賃的土地部分的租賃權益和建築物部分的租賃權益在租賃開始日的公允價值相對比例，將最低租賃付款額（包括所有一次性提前付款額）在土地和建築物部分之間進行分配。如果租賃付款額不能在這兩部分之間可靠地分配，那麼整個租賃應歸類為融資租賃，除非這兩部分都明顯是經營租賃，在後種情況下，整個租賃應歸類為經營租賃。

17．對於一項土地和建築物租賃而言，如果按照第20段規定對土地部分進行初始確認的金額是不重要的，那麼在租賃分類中，可將土地和建築物作為一個單項租賃整體考慮，並按照第7至13段規定歸類為融資租賃或經營租賃。在這種情形下，建築物的經濟壽命就視同是整個租賃資產的經濟壽命。

18．當承租人對土地和建築物的權益都按照《國際會計準則第40號》歸類為投資性房地產並且採用公允價值模式時，則不需要對土地部分和建築物部分分別計量。僅當某一部分或這兩部分的分類因為其他原因而不確定時，才需要為估價而進行詳細的計算。

19．按照《國際會計準則第40號》，承租人可能會將經營租賃下持有的房地產權益歸類為投資性房地產。如果這樣，該房地產權益應當視同融資租賃進行核算，並且應對確認的資產使用公允價值模式。即使後續事項改變了承租人的房地產權益的性質，以致於該項房地產不再歸類為投資性房地產，承租人仍應當繼續將該項租賃作為融資租賃進行核算。下列示例就屬於此種情況：

- (1) 承租人佔用房地產，之後該房地產以等於用途改變日的公允價值的推定成本轉換為自有房地產；或者
- (2) 承租人將房地產轉租，該轉租實質上將與該項權益的所有權相關的全部風險和報酬轉移給了不相關的第三方。儘管第三方可能將該項轉租作為經營租賃核算，但承租人應當將其作為對第三方的融資租賃進行核算。

承租人財務報表中的租賃

融資租賃

初始確認

20．在租賃期開始日，承租人應按等於租賃開始日確定的租賃資產公允價值和最低租賃付款額的現值兩者孰低的金額，在資產負債表內將融資租賃確認為資產和負債。用於計算最

低租賃付款額現值的折現率為租賃的內含利率（如果它能夠確定），否則應使用承租人的增量借款利率。承租人的所有初始直接費用計入所確認的資產金額。

21. 交易和其他事項應按其本質和財務實質，而不是僅按法律形式進行會計處理和列報。就融資租賃而言，儘管租賃協議的法律形式是承租人可能沒有獲得租賃資產的法定所有權，但其本質和財務實質是，承租人以承擔支付大致等於租賃開始日租賃資產的公允價值和有關融資費用的責任，換取在租賃資產經濟壽命的大部分期間內因使用租賃資產而獲得的經濟利益。

22. 如果這種租賃交易不反映在承租人的資產負債表中，則主體的經濟資源和所承擔的責任都將被低估，因而扭曲了財務比率。因此，恰當的做法是，將融資租賃在承租人的資產負債表中確認為一項資產和一項應付未來租賃款的負債。在租賃期開始日，除應計入所確認的資產的承租人的所有初始直接費用外，資產和未來租賃付款負債應以相同的金額在資產負債表中予以確認。

23. 為租賃資產而承擔的負債在資產負債表上作為租賃資產的減項列報是不恰當的。如果在資產負債表內，負債區分為流動負債和非流動負債，則應對租賃負債作同樣的區分。

24. 某些特定的租賃活動（如，為租賃協議進行磋商並為獲得該租賃協議而進行的活動）經常會發生初始直接費用。可直接歸屬於承租人為獲得融資租賃所進行的活動而發生的費用，應計入已確認資產金額。

後續計量

25. 最低租賃付款額應進行分配計入融資費用並減少尚未結算的負債。融資費用應分攤於租賃期的每一期間，從而使各期就負債餘額承擔一個固定的期間利率。或有租金應在發生期間計為費用。

26. 實務中，在將融資費用分攤到租賃期的各個期間時，為簡化計算，承租人有時可以採用某些近似的計算方法。

27. 融資租賃在每一個會計期間會產生應折舊資產的折舊費以及融資費用。應折舊租賃資產的折舊政策應採用與主體本身擁有的應折舊資產一致的折舊政策。確認的折舊費用應按照《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》計算。如不能合理確定承租人在租賃期滿後將取得資產的所有權，則資產應在租賃期和使用壽命兩者孰短的期限內計提完折舊。

28. 租賃資產的應計折舊額，應接與承租人對本身擁有的應折舊資產所採用的折舊政策相一致的基礎，在預計使用期限內系統地分攤到每個會計期間。如可以合理確定承租人在租賃期滿時將獲得資產的所有權，則預計使用期限就是該資產的使用壽命；否則，資產應在租賃期與使用壽命兩者孰短的期限內計提折舊。

29. 資產的當期折舊費與融資費用之和很少與當期應付租賃款相等，因此，簡單地把應付租賃款確認為費用是不恰當的。相應地，租賃期開始日後，租賃資產與相關負債的金額不

大可能相等。

30·為確定一項租賃資產是否已減值，主體應運用《國際會計準則第36號——資產減值》。

31·除滿足《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》的要求外，承租人應對融資租賃作如下披露：

- (1) 每類資產在資產負債表日的帳面淨額。
- (2) 在資產負債表日對最低租賃付款額總額與其現值之間進行的調整。此外，主體應披露資產負債表日未來最低租賃付款額在以下期間的總額及其現值：
 - [1] 不超過1年；
 - [2] 超過1年但不超過5年；
 - [3] 超過5年。
- (3) 當期確認為費用的或有租金。
- (4) 資產負債表日根據不可撤銷轉租合約預期將收到的未來最低轉租賃付款總額。
- (5) 對承租人重要租賃安排的一般說明，包括但不限於以下方面：
 - [1] 確定應付或有租金的基礎；
 - [2] 續租或購買選擇權及租金自動調整條款的存在及其內容；以及
 - [3] 租賃協議規定的限制，如對股利、新的債務和新的承租的限制。

32·此外，《國際會計準則第16號》、《國際會計準則第36號》、《國際會計準則第38號》、《國際會計準則第40號》和《國際會計準則第41號》中的披露要求，適用於承租人對融資租賃下租賃資產的披露。

經營租賃

33·在經營租賃中，除非另有一種系統方法更能代表使用者受益的時間形態，否則租金應在租賃期內按直線法確認為一項費用。^{*}

34·對於經營租賃，除非另有一種系統方法能代表使用者受益的時間形態，否則租金（不包括保險及維護等服務費用）應在租賃期內按直線法（即使實際支付並不按這個基礎）確認為一項費用。

35·除滿足《國際會計準則第32號》的要求外，承租人應對經營租賃作如下披露：

- (1) 披露不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額在以下期間的總額：
 - [1] 不超過1年；
 - [2] 超過1年但不超過5年；
 - [3] 超過5年。
- (2) 在資產負債表日，預期從不可撤銷轉租賃中收到的未來最低轉租賃付款總額。
- (3) 確認為當期費用的租賃和轉租賃付款額，並分別披露最低租賃付款額、或有租金額和轉租賃租金額。

^{*} 同時參見《解釋公告第15號——經營租賃：激勵措施》。

(4) 承租人重要租賃安排的一般說明，包括、但不限於以下方面：

- [1] 確定應付或有租金的基礎；
- [2] 續租或購買選擇權及租金自動調整條款的存在及其內容；以及
- [3] 租賃協議規定的限制，如對股利、新的債務和新的承租的限制。

出租人財務報表中的租賃

融資租賃

初始確認

36. 出租人應在其資產負債表內確認已用於融資租賃的資產，並以等於該租賃項目投資淨額的金額將其列作應收款。

37. 在融資租賃中，與所有權相關的所有實質性風險和報酬，已被出租人轉移，因此，出租人應將應收租金視為對其投資及服務的補償和回報，作為本金收回和融資收益處理。

38. 出租人經常會發生初始直接費用，包括可直接歸屬到就租賃進行的磋商和安排的金額，如佣金、法律費用和內部成本，但不包括一般的期間費用，例如銷售和營銷團隊發生的費用。對於不涉及製造商或經銷商出租人的融資租賃，初始直接費用包括在應收融資租賃款的初始計量中，並減少租賃期內確認的收益金額。在租賃的內含利率的定義中，應收融資租賃款自動包含初始直接費用，因此不需要將兩者分別相加。初始直接費用的定義中不包括製造商及經銷商出租人發生的與協商或安排租賃有關的成本。因此，這些成本不包括在租賃投資淨額中，而是在確認銷售利潤時確認為一項費用，對於融資租賃而言，這一確認通常是在租賃期開始日。

後續計量

39. 融資收益的確認，應按照反映出租人在融資租賃中的投資淨額能在每個期間獲得固定的回報率的模式進行。

40. 出租人應按系統而合理的基礎將融資收益分攤於租賃期。收益的分攤應按反映出租人在融資租賃中的投資淨額能在每個期間獲得固定的回報的模式進行。與期間相關、但不包括服務成本的租賃付款額，應沖減租賃投資總額，減少本金及未賺取融資收益。

41. 對用於計算出租人租賃投資總額的估計未擔保殘值，應定期覆核。如估計未擔保殘值已經減少，則應修改租賃期內收益的分攤，並且任何已計提金額的減少應立即進行確認。

41A. 融資租賃下的某項資產，如按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售類型（或包含在一個被歸類為持有待售的處置組中），

則應按照該國際財務報告準則進行核算。

42·製造商或經銷商出租人應按主體在立即銷售時所遵循的政策，將銷售損益計入當期收益。如人為地用低利率報價，則銷售利潤應限於採用市場利率時所能得到的利潤。製造商或經銷商出租人發生的與協商和安排租賃相關的成本應在確認銷售利潤時確認為一項費用。

43·製造商或經銷商常常向顧客提供購買或者租賃一項資產的選擇權。製造商或經銷商出租人出租的融資租賃資產，會產生兩種收益：

- (1) 與以正常售價（已扣除所有適用的數量折扣或商業折扣）立即銷售用於出租的資產所形成的損益金額相當的損益；以及
- (2) 租賃期間的融資收益。

44·製造商或經銷商出租人在租賃期開始日確認的銷售收入，應為該資產的公允價值；如出租人應收的最低租賃付款額按市場利率計算出的現值比該資產的公允價值低，則確認的銷售收入應為該現值。在租賃期開始日確認的銷售成本，等於租賃資產的成本（如成本不同於帳面金額時，則為帳面金額）減去未擔保殘值的現值後的餘額。銷售收入與銷售成本的差額為銷售利潤，這部分利潤應按主體遵循的立即銷售政策予以確認。

45·為了吸引顧客，製造商或經銷商出租人有時會人為地用低利率報價。使用這種低利率的結果，是使在銷售時確認的從該交易形成的收益總額中包含了超出部分。如人為地使用低利率報價，銷售利潤應限於採用市場利率時所能得到的利潤。

46·製造商或經銷商出租人發生的與協商和安排融資租賃相關的成本在租賃期開始日應確認為一項費用，因為它們主要與製造商或經銷商賺取的銷售利潤有關。

47·除滿足《國際會計準則第32號》的要求外，出租人應對融資租賃作如下披露：

- (1) 在資產負債表日租賃投資總額與應收最低租賃付款額的現值之間進行的調整。此外，主體應披露資產負債表日的租賃投資總額和應收最低租賃付款額在以下每個期間的現值：
 - [1] 不超過1年；
 - [2] 超過1年但不超過5年；
 - [3] 超過5年；
- (2) 未賺取的融資收益。
- (3) 應計入出租人利益的未擔保殘值。
- (4) 不能收回的應收最低租賃付款額的累計準備。
- (5) 確認為當期收益的或有租金。
- (6) 出租人重要租賃安排的一般說明。

48·作為增長的標誌，披露扣除當期增加的新業務的未賺取收益以及已撤銷租賃的相關金額後的投資總額，也常常是有用的。

經營租賃

49. 出租人應按資產的性質，在其資產負債表上列示用作經營租賃的資產。

50. 經營租賃形成的租賃收益應按直線法在租賃期內確認為收益；如另有一種系統方法更能代表從租賃資產中獲取的利益遞減的時間形態，則為例外。^{*}

51. 賺取租賃收益時發生的費用（包括折舊費），應確認為費用。租賃收益（不包括提供保險和維護等服務的收入）應在租賃期內按直線法確認，即使收入的實際收取方式不是這樣。如另有一種系統的方法更能代表從租賃資產獲取的利益遞減的時間形態，則為例外。

52. 出租人在協商和安排經營租賃中發生的初始直接費用應計入租賃資產的帳面金額，並在租賃期內按照與租賃收益相同的基礎確認為費用。

53. 應折舊租賃資產的折舊，應採用與出租人對類似資產通常所採用的折舊政策相一致的政策；折舊費應按《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的規定計算確定。

54. 為確定一項租賃資產是否已減值，主體應運用《國際會計準則第 36 號》。

55. 製造商或經銷商出租人在經營租賃時並不確認銷售利潤，因為這不能等同於銷售。

56. 除滿足《國際會計準則第 32 號》的要求外，出租人應對經營租賃作如下披露：

（1）披露不可撤銷經營租賃在以下期間的未來最低租賃付款總額：

[1] 不超過 1 年；

[2] 超過 1 年但不超過 5 年；

[3] 超過 5 年；

（2）確認為當期收益的或有租金總額。

（3）出租人租賃安排的一般說明。

57. 此外，《國際會計準則第 16 號》、《國際會計準則第 36 號》、《國際會計準則第 38 號》、《國際會計準則第 40 號》和《國際會計準則第 41 號》中的披露要求，適用於經營租賃下出租人租出的資產。

售後租回交易

58. 售後租回交易，包括一項資產出售和該項資產的租回。租賃付款和售價通常是相互關聯的，因為它們是以一攬子方式進行談判的。售後租回交易的會計處理依所涉及的租賃類型而定。

59. 如售後租回交易形成一項融資租賃，銷售收入超過帳面金額的部分，不應立即由賣主兼承租人確認為收益，而應將其遞延並分攤於整個租賃期。

60. 如租回是一項融資租賃，這種交易是出租人提供資金給承租人並以資產作為擔保的一種方式。由於這個原因，把銷售收入超過帳面金額的部分作為收益是不恰當的。這項超出金額應予遞延並分攤於整個租賃期。

61. 如售後租回交易形成一項經營租賃，而且交易明顯是按公允價值達成的，則損益應

^{*} 同時參見《解釋公告第 15 號——經營租賃：激勵措施》。

立即予以確認。如售價低於公允價值，則所有損益應立即予以確認；但若損失將由低於市價的未來租賃付款額補償時，則應將其遞延，並按租賃付款比例分攤於預計的資產使用期限內。如售價高於公允價值，其高出公允價值的部分應予遞延，並在預計的資產使用期限內攤銷。

62·如租回是一項經營租賃，並且租賃付款額和售價為公允價值，則實際上就是一項正常的銷售，任何損益應立即予以確認。

63·對經營租賃而言，在售後租回交易發生時，如果資產的公允價值低於帳面金額，則相當於公允價值和帳面金額之間差額的損失，應立即予以確認。

64·對融資租賃而言，無需作這種調整；但發生減值時，則為例外。在出現減值的情況下，應按《國際會計準則第36號》，將資產的帳面金額減記至可收回金額。

65·出租人和承租人的披露要求，同樣適用於售後租回交易。根據有關對重要的租賃安排作出的說明規定，應當披露售後租回協議或條款內的特殊或非慣常的規定。

66·有時可能需要判斷售後租回交易是否符合《國際會計準則第1號——財務報表的列報》中的單獨披露標準。

過渡性規定

67·除第68段另有規定外，鼓勵但不要求追溯運用本準則。如不追溯運用本準則，則以前存在的融資租賃餘額應視為已由出租人適當確定，並且，此後應按照本準則規定進行會計處理。

68·以前運用《國際會計準則第17號》(1997年修訂)的主體應運用本準則中的有關修改追溯調整所有的租賃業務；如果主體未追溯運用過《國際會計準則第17號》(1997年修訂)，那麼就應從首次運用該準則起追溯調整所有的租賃業務。

生效日期

69·主體應對自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前運用。如果主體將本準則運用於2005年1月1日之前開始的期間，則應披露這一事實。

《國際會計準則第17號——租賃》(1997年修訂)的撤銷

70·本準則取代了《國際會計準則第17號——租賃》(1997年修訂)。

國際會計準則第 18 號

——收入

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

下列解釋公告與《國際會計準則第 18 號》有關：

- 《解釋公告第 27 號——評價涉及租賃法律形式的交易實質》；
- 《解釋公告第 31 號——收入：涉及廣告服務的易貨交易》。

目 錄

國際會計準則第18號——收入

目標

範圍	段落 1 - 6
定義	7 - 8
收入的計量	9 - 12
交易的區分	13
銷售商品	14 - 19
提供勞務	20 - 28
利息、特許使用費和股利	29 - 34
披露	35 - 36
生效日期	37

《國際會計準則第18號——收入》由第1段至37段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 18 號

——收入

目標

在《編報財務報表的框架》中，收益被定義為會計期間內經濟利益的增加，其形式表現為由資產流入、資產增值或是負債減少而引起的權益增加，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。收益包括收入和利得。收入是指主體在正常經營活動中所產生的收益，它有各種不同的名稱，包括銷售收入、服務費、利息、股利和特許使用費等。本準則的目標是規定一定類型交易和事項所形成的收入的會計處理。

在收入會計處理中，主要問題是決定何時確認收入。在未來經濟利益很可能流入主體且這些利益可以可靠地計量時，才對收入加以確認。本準則明確了在何種情況下這些標準將被滿足，因此，收入將被確認。本準則也提供了關於應用這些標準的實務指南。

範圍

1· 本準則適用於由下列交易和事項產生的收入的會計處理：

- (1) 銷售商品；
- (2) 提供勞務；以及
- (3) 提供他人使用本主體能產生利息、特許使用費和股利的資產。

2· 本準則取代在 1982 年批准的《國際會計準則第 18 號——收入確認》。

3· 商品包括主體為銷售而生產的商品和為轉售而購入的商品。後者如零售商購進的商品，或是為轉售而持有的土地和其他不動產。

4· 在合同期內完成合同中所承諾的服務是提供勞務的典型方式。勞務的提供可能限於一個會計期間，也可能超過一個會計期間。有些勞務合同與建造合同直接相關，例如，那些由項目經理和建築師提供勞務的合同。本準則不涉及這類合同收入的處理，這類合同收入應根據《國際會計準則第 11 號——建造合同》中對建造合同規定的要求處理。

5· 提供他人使用主體的資產所產生的收入有如下形式：

- (1) 利息，指由於使用主體的現金或現金等價物、或因結欠主體的金額而由主體收取的費用；
- (2) 特許使用費，指由於使用主體的長期資產如專利權、商標權、版權和計算機軟件

等而由主體收取的費用；以及

- (3) 股利，指權益投資的持有者按其在被投資主體持有特定種類資本的比例分得的利潤。

6· 本準則不涉及由以下幾方面形成的收入：

- (1) 租賃協議（參見《國際會計準則第17號——租賃》）；
- (2) 按權益法核算的投資所產生的股利（參見《國際會計準則第28號——聯營中的投資》）；
- (3) 在《國際財務報告準則第4號——保險合同》範圍內的保險合同；
- (4) 金融資產和金融負債公允價值的變動或其處置（參見《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》）；
- (5) 其他流動資產價值的變動；
- (6) 與農業活動相關的生物資產的初始確認及其公允價值的變動（參見《國際會計準則第41號——農業》）；
- (7) 農產品的初始確認（參見《國際會計準則第41號》）；以及
- (8) 礦產的開採。

定義

7· 本準則使用的下列術語，其含義為：

收入，指主體在正常經營活動中形成的、導致本期內權益增加的經濟利益的總流入，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

8· 收入只包括主體本身收到的和應收的經濟利益的總流入。為第三方代收的金額，如銷售稅、貨物和服務稅和營業稅以及增值稅，不是流入主體的經濟利益，不導致權益的增加，因此，不包括在收入的範圍內。類似地，在代理關係中，經濟利益的總流入包括了代委託人收取的款項，這部分流入並不引起主體權益的增加，因此代委託人收取的款項也不是收入，收入只限於佣金的金額。

收入的計量

9· 收入應按其已收或應收對價的公允價值來計量。^{*}

10· 交易中發生的收入金額通常根據主體與資產的購買方或使用者之間達成的協議來確

^{*} 同時參見《解釋公告第31號——收入：涉及廣告服務的易貨交易》。

定。這項金額是以已收或應收對價的公允價值計量的，但應考慮主體認可的商業折扣和數量回扣金額。

11．在大多數情況下，對價表現為現金或現金等價物，收入的金額即已收或應收的現金或現金等價物金額。然而，當現金或現金等價物金額的流入需遞延時，對價的公允價值可能比已收或應收現金的名義金額要少。例如，主體可能提供免息的信貸給購貨方，或者從購貨方接受利率低於市場利率的應收票據作為銷售商品的對價。當這樣的安排實際上構成一項融資交易時，對價的公允價值將通過利用估算利率將所有未來收入進行折現來確定。估算利率是以下利率中更能明確確定的一種：

(1) 具有類似信用等級的發行者發行的類似工具的現時利率；或者

(2) 用於對票據的名義金額折現為商品或勞務現銷價格的利率。

對價的公允價值和名義金額之間的差額，根據第 29 段和第 30 段以及《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》的規定，應確認為利息收入。

12．當商品或勞務用於交換具有相似性質和相等價值的商品或者勞務時，這種交換不被認為是產生收入的交易。這種情況常常發生在對某些商品（如石油或牛奶）上，供應商為滿足特定地區的及時需要，在不同的地區交換他們各自的存貨。只有當銷售商品或提供勞務用於交換不相同的商品或勞務時，這種交換才被認為是產生收入的交易。收入以收到的商品或者勞務的公允價值來計量，並按轉讓的現金或現金等價物金額來調整。當已收到的商品或勞務的公允價值不能可靠地計量時，收入則以放棄的商品或勞務的公允價值來計量，並按轉讓的現金或現金等價物金額來調整。

交易的區分

13．本準則中的確認標準通常是分別地運用於每一項交易，然而在某些情況下，為了反映交易的實質，將確認標準應用於單項交易中可單獨區分開來的各個部分是必要的。例如，如果產品的售價中包括有可區分的售後服務的金額，那麼這一金額應予遞延，並在提供服務的期間內分期確認為收入。相反地，如果兩項或兩項以上的交易聯係十分緊密，如果不把這一系列交易視為一個整體，就不可能理解其商業效應時，確認標準就應同時應用於這樣的兩項或兩項以上的交易。例如，主體可能在賣出商品的同時，又簽訂了一份日後重新回購該種商品的單獨的協議，因而否定了這項交易的實際效應，在這種情況下，這兩項交易應結合在一起處理。

銷售商品

14．當以下所有條件能夠滿足時，應確認商品銷售收入：

- (1) 主體已將商品所有權上的重大風險和報酬轉移給購貨方；
- (2) 主體既沒有保留通常與所有權相聯繫的繼續管理權，也沒有對已售出的商品實施實際控制；
- (3) 收入的金額能夠可靠地計量；
- (4) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體；以及
- (5) 與交易相關的已發生或將發生的成本能夠可靠地計量。

15. 要確定主體將所有權上的風險和報酬轉移給購貨方的時間，需要考察交易的情況。在大多數情況下，所有權上的風險和報酬的轉移與法定所有權的轉移或實物的轉手相一致，如大多數零售交易。在其他情況下，所有權上的風險和報酬的轉移與法定所有權的轉移或實物的轉手發生在不同的時間。

16. 如果主體仍然保留所有權上的重大風險，則這項交易就不是一項銷售，也不能確認收入。主體可能以許多方式保留所有權上的重大風險。主體可能保留所有權上的重大風險和報酬的情況的例子有：

- (1) 當主體對正常保證條款中未包括的效能缺陷仍然承擔責任時；
- (2) 當特定銷售的收入取得決定於買主銷售其商品的衍生收入時；
- (3) 當發運的商品尚待安裝而且安裝工作又是這項主體尚未完成的合同的重要組成部分時；以及
- (4) 當銷售合同中規定了買方有權撤銷購貨的原因，而主體又不能確定退貨的可能性時。

17. 如果主體只保留所有權上的次要風險，這項交易就是銷售，其收入應予確認。例如，賣方僅僅是為了保證到期時能收到貨款而保留貨物的法定所有權。在這種情況下，如果主體已將所有權上的重大風險和報酬轉移出去，這項交易是銷售，其收入應予確認。主體保留次要風險的另一個例子，是在零售中賣方承諾如顧客不滿意可以退款的情況。只要賣方能可靠地估計未來退貨量，同時能根據過去的經驗和其他相關因素確認一項與退貨相關的負債，這些情況下的收入就要在銷售時加以確認。

18. 收入只有在與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體時才能確認。在某些情況下，這種可能性只有在等到收到對價或不確定性已經消除後才能確定。例如，外國政府機構是否允許將主體在國外銷售中所得對價匯回本國可能是不確定的，當獲得批准時不確定性就消除了，相應的收入就能確認。然而，當早已包括在收入中的某一金額的可回收性出現不確定因素時，對於無法收回的金額或者不再是很可能得到補償的金額應確認為一項費用，而不是作為原先已確認收入金額的調整數。

19. 與同一交易或者其他事項相關的收入和費用應同時確認，這一過程通常稱為收入與費用的配比。當確認收入的其他條件都能滿足時，費用（包括保證和其他在貨物發運後將發生的費用在內）一般都能可靠地計量。然而，當費用不能可靠地計量時，則不能確認收入。在這種情況下，任何由於該項售貨而已經收到的對價都要確認為負債。

提供勞務

20·當提供勞務的交易的結果能夠可靠地估計時，與此相關的收入應在資產負債表日根據交易的完成階段加以確認。當以下條件均能滿足時，交易的結果就能夠可靠地估計：

- (1) 收入的金額能夠可靠地計量；
- (1) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體；
- (3) 在資產負債表日，交易的完成階段能夠可靠地計量；以及
- (4) 交易中已經發生的成本和完成交易將發生的成本能夠可靠地計量。^{*}

21·根據交易完成階段確認收入的方法稱為完工百分比法。在這種方法下，收入按各個會計期間所提供的勞務確認。以此為基礎確認收入能提供各會計期間關於勞務活動及其業績的有用信息。《國際會計準則第11號——建造合同》也要求以此為基礎確認收入，該準則的要求一般適用於提供勞務的交易中收入和相關費用的確認。

22·僅當與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體時，收入才被確認。然而，如果早已包括在收入中的某一金額的可收回性出現不確定因素時，對於無法收回的金額或者不再是很可能得到補償的金額，則應確認為費用，而不是作為原先已確認收入金額的調整數。

23·通常，主體在與交易的其他方就以下方面達成協議後，便能作出可靠的估計：

- (1) 關於一方提供勞務和另一方獲得勞務的強制執行權；
- (2) 進行交換的對價；以及
- (3) 結算的方式和條件。

主體通常還需要建立有效的內部財務預算和報告制度。隨著勞務的提供，主體應覆核，並在必要時修訂對收入的估計。這種修訂的需要並不一定表明交易的結果不能可靠地估計。

24·交易的完成階段可以用多種方法確定。主體採用的方法應能夠可靠地計量已完成的勞務。根據交易的性質，這些方法可以包括：

- (1) 已完成作業量的勘測；
- (2) 迄今已提供的勞務佔應提供勞務總量的百分比；或者
- (3) 迄今已發生的成本佔交易估計總成本的比例。只有反映迄今已提供勞務的成本才包括在迄今已發生的成本中，只有反映已提供或將提供勞務的成本才包括在交易的估計總成本中。

向客戶收取的進度付款和預收款通常不反映已提供的勞務。

25·在實務中，如果特定時期內提供勞務的作業量不能確定，則該期間的收入應採用直線法確認，除非有證據說明其他方法能更好地反映完工程度。當某項作業比其他任何作業都重要得多時，收入的確認應推遲到該項重要作業完成之後。

26·當提供勞務的交易的結果不能可靠地估計時，收入的確認只應限於已經確認的可補

^{*} 同時參見《解釋公告第27號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質》以及《解釋公告第31號——收入：涉及廣告服務的易貨交易》。

償費用的金額。

27. 在交易的初期階段，交易的結果往往不能可靠地估計。然而，主體要補償已發生的交易成本則是很可能的，因此，收入的確認應只限於已發生的並預計可補償的成本金額。由於交易的結果不能可靠地估計，因此不確認利潤。

28. 當交易的結果不能可靠地估計，而且已發生的成本不大可能補償時，就不能確認收入。此時，已發生的成本應確認為費用。當妨礙可靠地估計合同結果的不確定性消失時，則可根據第 20 段而不是第 26 段的規定確認收入。

利息、特許使用費和股利

29. 當滿足以下兩個條件時，提供他人使用主體的能產生利息、特許使用費和股利的資產而形成的收入，應按第 30 段規定的基礎予以確認：

- (1) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體；以及
- (2) 收入的金額能夠可靠地計量。

30. 收入應在下列基礎上進行確認：

- (1) 利息收入應使用《國際會計準則第 39 號》第 9 段和實施指南第 5 號至 8 號列示的實際利率法確認；
- (2) 特許使用費收入應按相關協議的性質，在權責發生制的基礎上確認；以及
- (3) 股利收入應在股東的收款權利確立時確認。

31. [已刪除]

32. 如果在購入付息投資項目前，未付利息已作為應計項目，則隨後收到的利息應在購入前與購入後的期間進行分配；只有購入後的部分被確認為收入。如果宣告的權益性證券股利來自購入前的利潤，這部分股利應從證券的成本中扣除。如果只能在任意判斷的基礎上作出這種分配，則除非這部分股利明顯地代表權益性證券部分成本的補償，否則，應將其確認為收入。

33. 特許使用費應按照相關協議的條款計提，通常也就在此基礎上確認。除非是就協議的實質而言，按其他系統和合理的基礎確認收入更為恰當。

34. 僅當與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體時，收入才被確認。然而，如果早已包括在收入中的某一金額的可收回性出現不確定因素時，對於無法收回的金額或者不再是很可能得到補償的金額，則應確認為費用，而不是作為原先已確認收入金額的調整數。

披露

35. 主體應披露：

- (1) 確認收入所採用的會計政策，包括確定提供勞務的交易的完成程度所採用的方法。
- (2) 本期確認的每一重大收入類別的金額，包括以下各方面形成的收入：
 - [1] 銷售商品；
 - [2] 提供勞務；
 - [3] 利息；
 - [4] 特許使用費；
 - [5] 股利；以及
- (3) 包括在各重大收入類別中的由商品或勞務交換所產生的收入金額。

36. 主體應根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》披露或有負債和或有資產。或有負債和或有資產可能由諸如保證費用、索賠款、罰款或可能的損失等項目所引起。

生效日期

37. 本準則對報告期自1995年1月1日或以後日期開始的財務報表有效。

國際會計準則第 21 號

——匯率變動的影響

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第21號——匯率變動的影響

目標	段落 1 - 2
範圍	3 - 7
定義	8 - 16
對定義的詳細說明	9 - 16
功能貨幣	9 - 14
國外經營的投資淨額	15
貨幣性項目	16
本準則規定的方法摘要	17 - 19
按功能貨幣報告外幣交易	20 - 37
初始確認	20 - 22
在以後資產負債表日的報告	23 - 26
匯兌差額的確認	27 - 34
功能貨幣的改變	35 - 37
功能貨幣以外的列報貨幣的使用	38 - 49
折算為列報貨幣	38 - 43
國外經營的折算	44 - 47
國外經營的處置	48 - 49
全部匯兌差額的納稅影響	50
披露	51 - 57
生效日期和過渡性規定	58 - 60
其他文告的撤銷	61 - 62

《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》由第1段至62段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 21 號

——匯率變動的影響

目標

1. 主體的國外業務可能有兩種方式，它可能進行外幣交易或擁有國外經營。另外，主體可能按外幣列報其財務報表。本準則旨在規定如何將外幣交易和國外經營反映在主體的財務報表中，以及如何將財務報表折算成列報貨幣。

2. 主要問題是使用何種匯率以及如何在財務報表中報告匯率變動的影響。

範圍

3. 本準則應適用於：^{*}

- (1) 外幣交易和餘額的會計處理，但包括在《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》範圍內的衍生工具交易和餘額除外；
- (2) 通過合併、比例合併或權益法被包括在主體財務報表中的國外經營的經營成果和財務狀況的折算；以及
- (3) 將主體的經營成果和財務狀況折算成列報貨幣。

4. 《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》適用於多種外幣衍生工具的會計處理，這些內容相應地被排除在本準則範圍以外。但是，那些未包括在《國際會計準則第39號》範圍內的外幣衍生工具（例如一些嵌入其他合約的外幣衍生工具）則包括在本準則範圍內。此外，如果主體需要將與衍生工具相關的金額從功能貨幣折算為列報貨幣，也適用本準則。

5. 本準則不涉及外幣項目的套期會計，包括對國外經營的投資淨額進行套期。套期會計由《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》規範。

6. 本準則適用於主體以外幣進行的財務報表的列報，並對由此形成的財務報表進行了規定，以保證這些報表符合遵循國際財務報告準則的要求。對於不符合這些規定的財務信息的外幣折算，本準則將具體說明應披露的信息。

7. 本準則不適用於現金流量表中由外幣交易形成的現金流量的列報或國外經營現金流量的折算（參見《國際會計準則第7號——現金流量表》）。

^{*} 同時參見《解釋公告第7號——引入歐元》。

定義

8. 本準則使用的下列術語，其含義為：

期末匯率，指資產負債表日的即期匯率。

匯兌差額，指以不同的匯率將一定數量單位的一種貨幣折算成另外一種貨幣而產生的差額。

匯率，指兩種貨幣兌換的比率。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

外幣，指主體功能貨幣以外的貨幣。

國外經營，指經營場所或經營活動在報告主體所在國以外的國家或採用報告主體所使用貨幣以外的貨幣的報告主體的子公司、聯營、合營或分支機構等主體。

功能貨幣，指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。

集團，指母公司及其所有子公司。

貨幣性項目，指主體持有的貨幣和將以固定或可確定金額的貨幣收取的資產或償付的負債。

對國外經營的投資淨額，指報告主體在國外經營淨資產中享有的權益金額。

列報貨幣，指列報財務報表的貨幣。

即期匯率，指立即交付的匯率。

對定義的詳細說明

功能貨幣

9. 主體經營所處的主要經濟環境通常是其主要產出和支出現金的環境。主體在確定其功能貨幣時，應考慮以下因素：

(1) 該貨幣是：

[1] 主要影響商品和勞務銷售價格的貨幣（通常是商品和勞務銷售價格的計價貨幣和結算貨幣）；或者

[2] 其競爭力量和規則對貨物和服務的銷售價格起主要決定作用的國家的貨幣。

(2) 主要影響提供貨物或服務所需人工、材料和其他費用的貨幣（通常是這些費用的計價貨幣和結算貨幣）。

10. 以下因素也可能提供確定主體功能貨幣的依據：

(1) 從融資活動中獲得資金（即發行債券性工具和權益性工具）所使用的貨幣。

(2) 通常是從經營活動中收取款項時所使用的貨幣。

11. 在確定國外經營的功能貨幣及其功能貨幣是否與報告主體（按，報告主體是指擁有國外經營的主體，其國外經營可以是其子公司、分支機構、聯營或合營）的功能貨幣相同時，還應考慮以下因素：

- (1) 國外經營所從事的活動是視同報告主體的延伸，還是擁有重大的自主性。前一種情況例如，國外經營只限於銷售從報告主體進口的商品並將收入匯回報告主體；後一種情況例如，經營積累的現金和其他貨幣性項目、發生的費用、產生的收益以及安排的借款主要使用當地貨幣。
- (2) 與報告主體的交易在國外經營活動中所佔比例是高還是低。
- (3) 國外經營活動產生的現金流量是否直接影響報告主體的現金流量，並可隨時匯回。
- (4) 在報告主體不提供資金的情況下，國外經營活動產生的現金流量是否足以償還現有債務和正常情況下可預期的債務。

12. 在上述指標混在一起且功能貨幣不明顯的情況下，管理層運用其判斷以確定功能貨幣，該貨幣最能真實反映相關交易、事項和環境的經濟影響。在具體運用此方法時，管理層在考慮第10段和第11段的指標前，優先考慮第9段的主要指標，這些指標也為確定主體功能貨幣提供了更多支援證據。

13. 主體的功能貨幣反映了與其相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定就不應改變，除非那些基礎交易、事項和環境發生變化。

14. 如果功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則主體財務報表應按照《國際會計準則第29號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》進行重述。主體不能回避按照《國際會計準則第29號》進行重述，例如應採用按照本準則確定的功能貨幣以外的其他貨幣作為其功能貨幣（例如，其母公司的功能貨幣）。

對國外經營的投資淨額

15. 主體可能有應收或應付國外經營的貨幣性項目。在可以預見的將來，既未打算也不大可能進行結算的項目，實質上是主體對該國外經營的投資淨額的一部分，應當按照第32段和33段進行會計處理。這類貨幣性項目可能包括長期應收款或長期貸款，但不包括應收帳款或應付帳款。

貨幣性項目

16. 貨幣性項目的本質特徵是收取（或交付）固定或可確定金額貨幣的權利（或義務）。例如：將以現金支付的退休金和其他僱員福利，將以現金結算的準備以及確認為負債的現金股利。類似地，一份收取（或交付）可變金額的主體自身的權益性工具或資產的合同，如果要收取（交付）的金額的公允價值等於一個固定或可確定的某類貨幣的金額，那麼這也屬於

貨幣性項目。相反，非貨幣性項目的本質特徵是沒有按固定或可確定金額收取的權利（或交付的義務）。例如：貨物和服務的預付金額（例如預付租金），商譽，無形資產，存貨，不動產、廠場和設備以及將通過交付非貨幣性資產進行結算的準備。

本準則規定的方法摘要

17· 在編製財務報表時，每個個別主體——無論是獨立的主體，還是擁有國外經營的主體（例如母公司）或國外經營（例如子公司或分支機構）——都應按照第 9 段至 14 段的規定確定其功能貨幣。主體應按第 20 段至 37 段和 50 段的規定將外幣項目折算成其功能貨幣並報告這種折算的影響。

18· 許多報告主體包括由很多個別主體（例如，集團公司由母公司及一個或更多個子公司組成）所組成的集團。各種類型的主體，無論是集團公司的成員還是其他主體，都可能擁有對聯營或合營的投資。這些主體也可能擁有分支機構。必須將集團內每個個別主體的經營成果和財務狀況折算成報告主體列報其財務報表的貨幣。本準則允許採用任意一種（或幾種）貨幣作為報告主體的列報貨幣。如果報告主體的功能貨幣不同於列報貨幣，則報告主體內的所有個別主體的經營成果和財務狀況都應當按照第 38 段至 50 段的規定進行折算。

19· 本準則也允許某一編製財務報表的獨立主體或按照《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》編製其單獨的財務報表的主體，以任意一種或幾種貨幣列報其財務報表。如果主體的列報貨幣不同於其功能貨幣，該主體的經營成果和財務狀況也應按照第 38 段至 50 段的規定折算成列報貨幣。

按功能貨幣報告外幣交易

初始確認

20· 外幣交易是指以外幣計價或要求以外幣結算的交易，主要包括下列交易：

- （1） 買入或賣出以外幣計價的貨物或服務；
- （2） 由於借入或借出資金而形成的外幣應付或應收款項；或者
- （3） 取得或處置以外幣計價的資產，或者發生或結算以外幣計價的負債。

21· 外幣交易應在初始確認時以功能貨幣記錄，按交易發生日功能貨幣和外幣之間的即期匯率進行折算。

22· 交易發生日是指按照國際財務報告準則的規定，交易首次符合確認標準的日期。為便於操作，常常採用交易發生日實際匯率的近似匯率。例如，一個星期或一個月的平均匯率可以用於當期發生的所有同種貨幣的外幣交易。但是，如果匯率波動很大時，使用當期平均

匯率就不適當了。

在以後資產負債表日的報告

23. 在每一個資產負債表日：

- (1) 外幣貨幣性項目應按期末匯率折算；
- (2) 以歷史成本計量的外幣非貨幣性項目應按交易發生日的匯率折算；並且
- (3) 以公允價值計量的外幣非貨幣性項目應按公允價值確定日的匯率折算。

24. 一個項目的帳面金額應結合其他相關準則的規定共同確定。例如，根據《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》的規定，不動產、廠場和設備可能以公允價值或以歷史成本計量。無論帳面金額是按歷史成本為基礎確定還是按公允價值為基礎確定，如果該金額以外幣確定，應根據本準則的要求折算成功能貨幣。

25. 一些項目的帳面金額通過比較兩個或多個金額確定。例如，根據《國際會計準則第2號——存貨》的規定，存貨的帳面金額按成本和可變現淨值孰低確定；類似地，根據《國際會計準則第36號——資產減值》的規定，如果有跡象表明資產發生了減值，則該項資產的帳面金額應按照考慮可能發生的減值損失前的帳面金額和可收回金額孰低確定。如果這樣一項資產屬於非貨幣性項目並且以外幣計量時，其帳面金額應通過比較以下項目確定：

- (1) 成本或帳面金額，如果合適的話，按照該項金額確定日的匯率（對按歷史成本計量的項目而言，即為交易發生日匯率）折算；以及
- (2) 可變現淨值或可收回金額，如果合適的話，按照該項價值確定日的匯率（即資產負債表日的期末匯率）折算。

以上比較的結果可能是，減值損失以功能貨幣確認，而不是以外幣確認。反之亦然。

26. 當存在多個匯率可供選擇時，使用的匯率是如果交易或餘額所反映的未來現金流量在計量日發生時可用來結算該現金流量的匯率。如果兩種貨幣之間暫時缺少可兌換性，使用的匯率是資產負債表日後兩種貨幣第一次可以兌換時的匯率。

匯兌差額的確認

27. 如第3段中提到的，《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》規範外幣項目的套期會計。應用套期會計要求對一些匯兌差額採用不同於本準則所規定的方法進行會計處理。例如，《國際會計準則第39號》要求在套期有效的範圍內，符合現金流量套期中套期工具要求的貨幣性項目的匯兌差額在權益下進行初始報告。

28. 由於結算貨幣性項目或折算貨幣性項目時採用不同於當期初始確認時折算所採用的匯率或折算前期財務報表所用的匯率而產生的匯兌差額，應在其形成的當期計入損益，但按第32段的要求處理的匯兌差額除外。

29. 當交易發生日與結算日之間匯率發生變動時，由外幣交易形成的貨幣性項目將產生

匯兌差額。如果交易在其發生的會計期內結算，所有的匯兌差額均應在當期確認。但是，如果交易在下一會計期內結算，則自當期至結算期之間的各會計期間確認的匯兌差額應按各期的匯率變動確定。

30·如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接在權益下確認，該項利得或損失的匯兌部分應當直接在權益下確認。相反，如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接計入損益，該項利得或損失的匯兌部分應當直接計入損益。

31·其他準則要求某些利得和損失直接在權益下確認。例如，《國際會計準則第 16 號》要求將不動產、廠場和設備的重估價產生的利得和損失直接在權益下確認。如果這項資產以外幣計量，本準則的第 23 段（3）要求重估金額應按價值確定日的匯率折算，由此產生的匯兌差額也要在權益下確認。

32·構成報告主體對國外經營的投資淨額（參見第 15 段）的那部分貨幣性項目所形成的匯兌差額，應在報告主體或國外經營的單獨財務報表中計入損益。在同時包括國外經營和報告主體的財務報表（例如，國外經營是子公司時的合併財務報表）中，這些匯兌差額在初始確認時，應單獨列作權益項目，並且在對該投資淨額進行處置時按第 48 段的要求，將其計入損益。

33·如果貨幣性項目構成報告主體對國外經營的投資淨額的一部分，並以報告主體的功能貨幣計價，則按照第 28 段的規定，國外經營的單獨財務報表中會出現匯兌差額。類似地，如果該項目以國外經營的功能貨幣計價，則按照第 28 段的規定，報告主體的單獨財務報表中會出現匯兌差額。在同時包含國外經營和報告主體的財務報表（即國外經營以合併、比例合併法或通過權益法核算被包括在內的財務報表）中，這些匯兌差額被重新歸類為單獨列示的權益項目。但是，構成報告主體對國外經營的投資淨額的一部分的貨幣性項目，可能以報告主體或國外經營的功能貨幣以外的貨幣計價。在同時包括國外經營和報告主體的財務報表中，將該貨幣性項目折算成報告主體和國外經營的功能貨幣產生的匯兌差額，不重新歸類為單獨列示的權益項目（即留在損益中確認）。

34·如果一個主體以功能貨幣以外的貨幣登記帳簿和記錄，則在主體編製其財務報表時，所有金額都要按照第 20 段至 26 段的規定折算為功能貨幣。由此形成一種情況：按功能貨幣計價的金額與這些項目最初就以功能貨幣記錄形成的金額一致。例如，貨幣性項目按期末匯率折算成功能貨幣，以歷史成本計量的非貨幣性項目應按照導致這些項目得以確認的交易發生日的匯率折算。

功能貨幣的改變

35·如果主體的功能貨幣發生變動，應於改變之日起採用適用於新的功能貨幣的折算程序。

36·如第 13 段中提到的，主體的功能貨幣反映了與主體相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定，只能在那些基礎交易、事項和環境發生變化後改變。例如，對貨

物和服務的銷售價格產生重要影響的貨幣的變化可能導致主體功能貨幣的改變。

37· 功能貨幣變動的結果應採用未來適用法進行會計處理。也就是說，所有項目應按照改變之日的匯率折算為新的功能貨幣。由此形成的非貨幣性項目的折算金額作為其歷史成本。根據第32段和39段(3)的規定，以前被歸類為權益的對國外經營進行折算產生的匯兌差額，直到該國外經營被處置時才能計入損益。

功能貨幣以外的列報貨幣的使用

折算為列報貨幣

38· 主體財務報表可以按任意一種(或幾種)貨幣列報。如果列報貨幣不同於主體的功能貨幣，其經營成果和財務狀況需要折算成列報貨幣。例如，當集團由使用不同功能貨幣的多個個別主體構成時，所有主體的經營成果和財務狀況需要按同一種貨幣表述以便列報合併財務報表。

39· 當主體的功能貨幣不是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣時，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為另一幣種的列報貨幣：

- (1) 每一份列報的資產負債表(包括比較資產負債表)中的資產、負債，應以相應資產負債表日的期末匯率進行折算；
- (2) 每一份列報的損益表(包括比較損益表)中的收益和費用項目，應以交易發生日的匯率進行折算；並且
- (3) 產生的所有匯兌差額應確認為單獨列示的權益項目。

40· 出於可行性的原因，常常採用交易發生日匯率的近似匯率折算收益和費用項目，例如，當期平均匯率。但是，如果匯率波動很大，使用一個期間的平均匯率就不適當了。

41· 以下事項導致第39段(3)所提到的匯兌差額的形成：

- (1) 按交易發生日匯率折算收益和費用，按期末匯率折算資產和負債。不僅在損益中確認的收益和費用項目產生這類匯兌差額，直接在權益中確認的收益和費用項目也產生這類匯兌差額。
- (2) 以不同於前期期末匯率的當期期末匯率折算期初淨資產。

這些匯兌差額不能計入損益，因為匯率變動對經營活動所產生的當期及未來現金流量幾乎沒有或不直接產生影響。如果匯兌差額與已合併但不是全資擁有的國外經營有關，則因折算而產生的並應歸屬於少數股東權益的累計匯兌差額，應在合併資產負債表中分配計入少數股東權益，並確認為其組成部分。

42· 如果主體的功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為另一幣種的列報貨幣：

- (1) 所有金額(即資產、負債、權益項目、收益和費用項目金額，包括比較項目金額)

應按最近資產負債表日的期末匯率進行折算，除了

- (2) 如果金額折算成非惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則比較金額應當是在相關以前年度財務報表中作為當年金額列示的那些金額（即無須根據期後發生的價格變動或匯率變動進行調整）。

43·如果主體的功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，其財務報表在採用第 42 段規定的折算方法之前，應當按《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》的要求進行重述，但是折算成非惡性通貨膨脹經濟中的貨幣的比較項目金額除外[參見第 42 段 (2)]。如果主體所處的經濟環境不再處於惡性通貨膨脹，從而該主體不再繼續按《國際會計準則第 29 號》的要求重述財務報表，主體應以停止重述財務報表之日的價格水平所重述的金額作為歷史成本，將其折算成列報貨幣。

國外經營的折算

44·如果將國外經營的經營成果和財務狀況折算成列報貨幣，以便該國外經營通過合併、比例合併或權益法核算被包括在報告主體的財務報表中，則除了適用第 38 段至 43 段外，還應適用第 45 段至 47 段。

45·國外經營的經營成果和財務狀況併入報告主體的經營成果和財務狀況時，應遵循正常的合併報表程序，例如消除子公司的集團內部往來餘額以及集團內部交易（參見《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》和《國際會計準則第 31 號——合營中的權益》）。但是，如果在合併財務報表中沒有反映匯率變動的影響，則集團內部短期或長期的貨幣性資產（或負債）不能與相應的集團內部的貨幣性負債（或資產）相互抵銷。這是因為貨幣性項目代表著將一種貨幣轉換成另一種貨幣的承諾，並且它使報告主體面臨因匯率波動而產生利得或損失的風險。因此，在報告主體的合併財務報表中，這種匯兌差額將繼續被確認為收益或費用；或者，如果它是由於第 32 段所描述的情況所引起，則計入權益項目，直到該國外經營被處置為止。

46·如果國外經營財務報表的報告日期與報告主體的不一致，國外經營通常按照報告主體財務報表的報告日期編製補充財務報表。如果報告日期相差不超過三個月並且已對兩個報告日期之間發生的所有重大交易或其他事項的影響進行了調整，《國際會計準則第 27 號》也允許採用不同報告日期而不編製補充報表。在這種情況下，國外經營的資產和負債應按其資產負債表日的匯率折算。根據《國際會計準則第 27 號》的要求，如果國外經營的資產負債表日與報告主體資產負債表日之間匯率波動較大，應進行調整。根據《國際會計準則第 28 號——聯營中的投資》和《國際會計準則第 31 號》的規定，可以在對聯營和合營運用權益法時採用同樣的方法，也可以在對合營運用比例合併法時採用。

47·取得國外經營產生的商譽以及由於取得該國外經營產生的對資產和負債的帳面金額所進行的公允價值調整，應作為該國外經營的資產和負債。因此，商譽和對資產和負債的帳面金額所進行的公允價值調整應以國外經營的功能貨幣表述，並根據第 39 段和 42 段的規定

按期末匯率折算。

國外經營的處置

48·在處置國外經營時，與該國外經營相關並且已作為單列權益項目遞延的累計匯兌差額，應在確認處置利得或損失時計入損益。

49·主體可通過出售、清算、返還股本或放棄全部或部分權益等方式處置其在國外經營中的權益。支付的股利只有在其作為投資返還時，才構成處置的一部分，例如股利從取得前利潤中支付。如果是部分處置，相關的累計匯兌差額只能按比例計入利得或損失。國外經營帳面金額的減記不能算是部分處置。因此，在減記時，不能將遞延匯兌利得或損失計入損益。

全部匯兌差額的納稅影響

50·外幣交易的利得或損失，以及將主體（包括國外經營）的經營成果和財務狀況折算為另一種貨幣時所形成的匯兌差額可能都會產生納稅影響，相關的納稅影響適用《國際會計準則第12號——所得稅》。

披露

51·對於集團而言，第53段和第55段至57段中的“功能貨幣”指的是母公司的功能貨幣。

52·主體應披露：

- (1) 計入當期損益的匯兌差額，但是根據《國際會計準則第39號》按公允價值計量、其公允價值變動計入損益的金融工具所產生的匯兌差額除外；以及
- (2) 歸類為單列權益項目的匯兌差額淨額，以及該匯兌差額淨額在期初和期末之間的調節額。

53·如果列報貨幣不同於功能貨幣，應說明這一事實，同時披露所使用的功能貨幣以及使用另一幣種的列報貨幣的原因。

54·如果報告主體或重要的國外經營的功能貨幣發生改變，則應披露這一事實，同時披露功能貨幣改變的原因。

55·如果主體以不同於其功能貨幣的其他貨幣列報財務報表，則只有當其財務報表遵循了每一項適用準則和相應的解釋公告的所有要求，包括本準則第39段和42段所規定的折算方法時，才能稱這些財務報表遵循了國際財務報告準則。

56·主體有時在未滿足第55段要求的情況下，以其功能貨幣以外的其他貨幣列報財務報

表或其他財務信息。例如，主體可能只將從財務報表中選定的項目轉換為另一貨幣。或者，功能貨幣不是惡性通貨膨脹經濟中貨幣的主體可能按最近的期末匯率對所有項目進行折算從而將財務報表轉換成另一貨幣。這些轉換都不符合國際財務報告準則，應按照第 57 段的規定進行披露。

57·如果主體以其功能貨幣或列報貨幣以外的貨幣列示財務報表或其他財務信息且不符合第 55 段的要求，它應：

- (1) 清楚地將該信息確定為補充信息，以與遵循國際財務報告準則的信息相區別；
- (2) 披露用以列示補充信息的貨幣；並且
- (3) 披露該主體的功能貨幣和用來確定補充信息的折算方法。

生效日期和過渡性規定

58·主體應對自 2003 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體提前採用本準則，則應披露這一事實。

59·主體應對首次採用本準則的財務報告期期初之後發生的所有購買活動以未來適用法採用本準則第 47 段。允許對以前的購買活動追溯應用第 47 段。對於針對預期在未來發生但在本準則首次採用日前發生的國外經營的購買活動，主體不應重述以前年度。相應地，如果恰當，可以將購買過程中產生的商譽和公允價值調整作為主體的資產和負債，而不是作為國外經營的資產和負債。因此，上述商譽和公允價值調整或者已經以主體的功能貨幣表述，或者作為外幣非貨幣性項目按購買日的匯率報告。

60·所有因採用本準則而產生的其他變化，應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

其他文告的撤銷

61·本準則取代了《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》(1993 年修訂)。

62·本準則取代了以下解釋公告：

- (1) 《解釋公告第 11 號——外匯：嚴重貨幣貶值所導致的損失的資本化》；
- (2) 《解釋公告第 19 號——報告貨幣：根據〈國際會計準則第 21 號〉和〈國際會計準則第 29 號〉財務報表的計量和列報》；以及
- (3) 《解釋公告第 30 號——報告貨幣：從計量貨幣到列報貨幣的折算》。

國際會計準則第 23 號

——借款費用

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第 23 號——借款費用

目標	
範圍	段落 1 - 3
定義	4 - 6
借款費用——基準處理方法	7 - 9
確認	7 - 8
披露	9
借款費用——允許選用的處理方法	10 - 29
確認	10 - 28
符合資本化條件的借款費用	13 - 18
符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額	19
開始資本化	20 - 22
暫停資本化	23 - 24
停止資本化	25 - 28
披露	29
過渡性規定	30
生效日期	31

《國際會計準則第23號——借款費用》由第1段至31段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 23 號

——借款費用

目標

本準則的目標是規範借款費用的會計處理。一般情況下，本準則要求借款費用立即費用化。但是，作為允許選用的處理方法，本準則允許那些可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用資本化。

範圍

- 1· 本準則適用於借款費用的會計處理。
- 2· 本準則取代 1983 年批准的《國際會計準則第 23 號——借款費用資本化》。
- 3· 本準則不涉及權益（包括不歸類於負債的優先股）的實際成本或假計成本。

定義

- 4· 本準則使用的下列術語，其含義為：

借款費用，指主體因借入資金而發生的利息和其他費用。

符合條件的資產，指需要經過相當長時間才能達到可使用或可銷售狀態的資產。

- 5· 借款費用可以包括：

- （1） 銀行透支利息和長期及短期借款的利息；
- （2） 與借款相關的折價或溢價的攤銷；
- （3） 安排借款時發生的輔助費用的攤銷；
- （4） 依照《國際會計準則第17號——租賃》確認的融資租賃所形成的融資租賃費；以及
- （5） 作為外幣借款利息費用調整額的匯兌差額。

6· 符合條件的資產的例子有：需要相當長時間才能夠達到可銷售狀態的存貨、製造廠、發電設施以及投資性房地產。其他投資以及那些慣常性生產的或在短期內大量重複生產的存貨不屬於符合條件的資產。那些在購置時就已經可以使用或銷售的資產也不屬於符合條件的

資產。

借款費用——基準處理方法

確認

7· 借款費用應於發生的當期確認為費用。

8· 根據基準處理方法，不管借款如何使用，借款費用均應於發生的當期確認為費用。

披露

9· 財務報表應披露借款費用所採用的會計政策。

借款費用——允許選用的處理方法

確認

10· 除按第11段要求進行資本化的借款費用外，借款費用應於發生的當期確認為費用。

11· 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用，應作為該資產成本的組成部分予以資本化。符合資本化條件的借款費用金額應按本準則的要求確定。

12· 根據允許選用的處理方法，可直接歸屬於資產購置、建造或生產的借款費用應包括在該資產的成本中。如果借款費用很可能為主體帶來未來經濟利益，並且費用可以可靠地計量，則這些借款費用應作為該資產成本的組成部分予以資本化。其他借款費用應在發生的當期確認為費用。

符合資本化條件的借款費用

13· 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用，指那些如果不發生符合條件的資產上的支出就可以避免的借款費用。如果主體為獲得特定的符合條件的資產而專門借入資金，則與該符合條件的資產直接相關的借款費用可以很容易地辨認。

14· 要辨認特定借款費用和符合條件的資產之間的直接關係以及確定哪些是本可以避免的借款，可能是困難的。例如，當主體集中調度融資活動時，困難便產生了。當主體集團使用多種債務性工具，按不同的利率借入資金，同時將這些資金按不同的基礎借給集團內的其他主體時，也會產生困難。其他複雜性源於主體集團在惡性通貨膨脹經濟條件下經營時，使

用外幣貸款或與外幣掛鈎的貸款，並且匯率是波動的情況。其結果是難以確定可直接歸屬於符合條件的資產購置成本的借款費用金額，而需要作出判斷。

15. 對於為獲得某項符合條件的資產而專門借入的資金，其符合資本化條件而計入該資產成本組成部分的借款費用金額，應以本期內發生在借款上的實際借款費用減去以該借款進行臨時性投資而獲得的投資收益來確定。

16. 為取得某項符合條件的資產而進行籌資安排可能使主體獲得借入資金，並在該資金部分或全部用於符合條件的資產的支出之前，承擔相關的借款費用。在這種情況下，這些資金常常在發生符合條件的資產的支出之前用作臨時性投資。在確定本期應予資本化的借款費用金額時，自這些資金中獲得的投資收益應從發生的借款費用中扣除。

17. 對於一般性借入資金用於獲取某項符合條件的資產，其符合資本化條件的借款費用金額應通過運用資本化比率乘發生在該資產上的支出確定。資本化比率應是主體當期尚未償付的所有借款（不包括為獲取某項符合條件的資產而專門借入的款項）的借款費用的加權平均值。某一期間資本化的借款費用金額不應超過該期間發生的借款費用金額。

18. 在某些情況下，計算借款費用的加權平均值時，應將母公司和子公司的所有借款均包括在內。而在另一些情況下，各子公司則適宜於只使用其本身的借款費用計算加權平均值。

符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額

19. 如果符合條件的資產的帳面金額或其預期的最終成本超過其可收回的金額或可變現淨值，應按其他準則的要求將帳面金額減記或沖銷。在某些情況下，減記或沖銷的金額，應按其他準則的要求轉回。

開始資本化

20. 借款費用資本化為符合條件的資產成本的組成部分應開始於：

- (1) 資產的支出發生時；
- (2) 借款費用發生時；以及
- (3) 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態所必要的準備工作正在進行中。

21. 符合條件的資產上的支出只包括那些導致支付現金、轉讓其他資產或承擔付息債務的支出。收到與資產相關的進度付款和補助都應扣減支出（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》）。會計期內資產的平均帳面金額，包括先前已資本化的借款費用在內，通常等於資產支出的合理近似值（該支出數即本期運用資本化比率時所用的數字）。

22. 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而必要的準備活動，除了資產實體建造外，還包括實體建造之前進行的技術性和管理性工作。例如，在開始實體建造之前為取得許可證而進行的相關活動。但是，這類活動並不包括僅僅是持有資產、卻沒有發生為改變資產狀態

而進行的生產或開發活動的情況。例如，土地開發時發生的借款費用，應於開發活動進行的會計期間資本化。但是，為購置建築用地而發生的借款費用，在土地持有、但沒有任何相關的開發活動發生的期間，不具備資本化的條件。

暫停資本化

23．如果現行開發活動發生較長的中斷期間，應暫停借款費用的資本化。

24．在為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而進行的必要準備活動發生較長的中斷期間內，可能發生借款費用。這些費用屬於持有部分完工的資產而發生的費用，因而不具備資本化的條件。但是，在大量的技術性和管理性工作進行的期間內，通常不暫停借款費用的資本化。如果暫時的中斷是使資產達到預定使用或可銷售狀態的程序的必要部分，也不能暫停借款費用的資本化。例如，在為使存貨達到成熟狀態而必須持有的期間內，資本化應繼續進行；或如果在某地域內建造橋樑，而該地域在建造期間出現高水位是正常的情況，則在由於高水位而耽擱建造的持續期間內，資本化也應繼續進行。

停止資本化

25．為使符合條件的資產達到其預定的可使用或可銷售狀態而必要的所有準備活動實質上完成時，借款費用的資本化應當停止。

26．儘管日常管理性工作可能仍然在進行，但如果資產的實體建造已經完成，通常認為該資產已經達到了預定可使用狀態或可銷售狀態。如果只有諸如按購買方或使用方的要求所作的房屋裝修等少量變動工作尚未完成，也表明所有工作實質上已結束。

27．如果符合條件的資產的各部分分別完工，而每部分在其他部分繼續建造的過程中可供使用，並且為使該部分達到預定可使用或可銷售狀態所必要的所有準備活動實質上已經完成時，借款費用的資本化應當停止。

28．一個商業園區由若干幢建築物組成，每幢建築物均可單獨使用，便是一項符合條件的資產的某部分在其他部分仍在建造過程中便可使用的例子。每部分都需等其他部分完工後才能使用的符合條件的資產的例子則有：涉及幾個工序的一座工廠，這幾個工序需在同一地點在工廠的不同部分按順序分別完成，例如鋼鐵廠。

披露

29．財務報表應當披露如下內容：

- (1) 借款費用採用的會計政策；
- (2) 本期已資本化的借款費用金額；以及
- (3) 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化比率。

過渡性規定

30．如果採用本準則構成會計政策的變更，本準則鼓勵主體根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，調整其財務報表。可供選擇的是，主體應僅對發生在本準則生效日後並滿足資本化條件的借款費用進行資本化。

生效日期

31．本準則對報告期自 1995 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。

國際會計準則第 36 號

——資產減值

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第 36 號——資產減值

目標	段落 1
範圍	2 - 5
定義	6
認定可能已經減值的資產	7 - 17
可收回金額的計量	18 - 57
沒有確定使用壽命的無形資產的可收回金額的計量	24
公允價值減出售費用	25 - 29
使用價值	30 - 57
估計未來現金流量的基礎	33 - 38
估計未來現金流量的因素	39 - 53
外幣未來現金流量	54
折現率	55 - 57
資產減值損失的確認和計量	58 - 64
現金產出單元和商譽	65 - 108
資產所屬現金產出單元的認定	66 - 73
現金產出單元的可收回金額和帳面金額	74 - 103
商譽	80 - 99
將商譽分攤到現金產出單元	80 - 87
含有商譽的現金產出單元減值的測試	88 - 90
少數股權	91 - 95
減值測試的時間	96 - 99
總部資產	100 - 103
現金產出單元的減值損失	104 - 108
資產減值損失的轉回	109 - 125
單個資產減值損失的轉回	117 - 121
現金產出單元減值損失的轉回	122 - 123
商譽減值損失的轉回	124 - 125
披露	126 - 137
用於計量包含商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計	134 - 137
過渡性規定和生效日期	138 - 140
《國際會計準則第 36 號》(1998 年發佈)的撤銷	141
附錄一 使用現值技術計量使用價值	

《國際會計準則第36號——資產減值》由第1段至141段和附錄一組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 36 號

——資產減值

目標

1. 本準則的目標是規範主體確保其資產以不超過可收回金額進行計量的程序。如果資產的帳面金額超過了通過使用或銷售而收回的價值，該資產就是按超過其可收回金額計量的。如果是這樣，該資產應視為已經減值，本準則要求主體確認資產減值損失。本準則也規定了主體應在何時轉回減值損失，並規範了減值資產的有關披露內容。

範圍

2. 本準則適用於除下述資產以外的所有資產減值的會計處理：

- (1) 存貨（參見《國際會計準則第2號——存貨》）；
- (2) 建造合同形成的資產（參見《國際會計準則第11號——建造合同》）；
- (3) 遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第12號——所得稅》）；
- (4) 僱員福利形成的資產（參見《國際會計準則第19號——僱員福利》）；
- (5) 包括在《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》範圍內的金融資產；
- (6) 以公允價值計量的投資性房地產（參見《國際會計準則第40號——投資性房地產》）；
- (7) 以公允價值減去估計銷售時費用計量的、與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第41號——農業》）；
- (8) 遞延購買成本，和包括在《國際財務報告準則第4號——保險合同》範圍內的保險合同下的承保人的保險權利形成的無形資產；以及
- (9) 按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售的非流動資產（或處置組）。

3. 本準則不適用於存貨、建造合同形成的資產、遞延所得稅資產或僱員福利形成的資產，或被歸類為持有待售的資產（或被歸類為持有待售的處置組中包含的資產），因為適用於這些資產的現行準則已經包含了有關其確認和計量的要求。

4. 本準則適用於如下的金融資產：

- (1) 《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》中定義的子公司；

(2) 《國際會計準則第28號——聯營中的投資》中定義的聯營；

(3) 《國際會計準則第31號——合營中的權益》中定義的合營。

對於其他金融資產的減值，參照《國際會計準則第39號》。

5. 本準則不適用於包括在《國際會計準則第39號》範圍內的金融資產、按照《國際會計準則第40號》以公允價值計量的投資性房地產、按照《國際會計準則第41號》以公允價值減去估計銷售時費用計量的與農業活動有關的生物資產。然而，本準則也適用於按照其他國際會計準則以重估金額（也即公允價值）記錄的資產，如按《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》中的重估價模式。認定某項重估資產是否已經減值，取決於用以確定其公允價值的基礎：

(1) 如果資產的公允價值是其市場價值，則資產的公允價值與其公允價值減出售費用之間的唯一差額是處置該資產的直接增量費用：

[1] 如果處置費用可以略而不計，則重估資產的可收回金額必然接近於、或大於其重估價（也即公允價值）。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則重估資產不大可能減值，沒有必要估計其可收回金額。

[2] 如果處置費用不能略而不計，則重估資產的公允價值減出售費用必然小於其公允價值。因此，如果重估資產的使用價值小於其重估價（也即公允價值），則重估資產將會減值。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則主體應運用本準則以確定資產是否可能已經減值。

(2) 如果資產的公允價值是以市場價值以外的基礎確定的，則重估價（也即公允價值）可能大於、或小於其可收回金額。因此，在執行了重估價規定以後，主體還應運用本準則以確定資產是否可能已經減值。

定義

6. 本準則使用的下列術語，其含義為：

活躍市場，指滿足以下所有條件的市場：

(1) 市場中交易的項目是同質的；

(2) 通常可在任何時候找到自願的買方和賣方；以及

(3) 價格公開。

協議日，指企業合併中參與合併的主體達成實質性協議的日期，如果是公開上市主體，則為達成並向公眾公佈實質性協定的日期。在惡意收購的情況下，合併主體達成一項實質性協議的最早日期是，有充分數量的被購方所有者接受了購買方為取得對被購方控制的出價的日期。

帳面金額，指在資產負債表中確認的、扣除累計折舊（攤銷）和累計減值損失後的資產價值。

現金產出單元，指從持續使用中產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入，並且能認定是最小的資產組合。

總部資產，指對查核中的現金產出單元和其他現金產出單元產生的未來現金流量起作用的、除商譽之外的資產。

處置費用，指可直接歸屬於資產處置的增量費用，不包括融資費用和所得稅費用。

應折舊金額，指財務報表中資產的成本或替代成本的其他金額，扣除殘值後的餘額。

折舊（攤銷），指在資產使用壽命內對應折舊金額進行的系統分配。^{*}

公允價值減出售費用，指在熟悉情況的交易各方之間自願進行的公平交易中，通過銷售資產或現金產出單元可取得的、扣除處置費用後的金額。

減值損失，指資產或現金產出單元的帳面金額超過其可收回金額的差額。

可收回金額，指資產或現金產出單元的公允價值減出售費用與其使用價值兩者之中的較高者。

使用壽命，指

- （1）資產預期為主體所使用的期間；或
- （2）主體預期可從資產中獲得的產品數量或類似產品數量的單位。

使用價值，指預期從資產或現金產出單元中形成的未來現金流量的現值。

認定可能已經減值的資產

7·第8段至17段規定了應於何時確定資產的可收回金額。這些規定使用的“資產”一詞，同時適用於單個資產或現金產出單元。本準則剩餘部分的構成如下：

- （1）第18段至57段是對可收回金額計量的規定。這些要求也使用“資產”一詞，同時適用於單個資產或現金產出單元。
- （2）第58段至108段是對減值損失確認和計量的規定。第58段至64段涉及除了商譽以外的單個資產減值損失的確認和計量。第65段至108段涉及現金產出單元和商譽減值損失的確認和計量。
- （3）第109段至116段是對轉回以前期間確認的資產或現金產出單元減值損失的規定。這些要求再次使用“資產”一詞，同時適用於單個資產或現金產出單元。對資產的具體要求列示在第117段至121段，對現金產出單元的具體要求列示在第122段和123段，對商譽的具體要求列示在第124段和125段。
- （4）第126段至133段是對關於資產和現金產出單元減值損失和轉回應當披露的信息的規定。第134段至137段規定了出於減值測試目的對已經分攤商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的現金產出單元的具體披露要求。

8·如果資產的帳面金額超過其可收回金額，則資產已經減值。第12段至14段表述了資

^{*} 對於無形資產，通常使用術語“攤銷”而不是“折舊”。兩者意義相同。

產可能已經發生減值損失的某些跡象：如果存在任何一種跡象，主體應對其可收回金額進行正式估計。除了第10段所述，如果不存在已經發生潛在資產減值損失的跡象，本準則不要求主體對其可收回金額進行正式估計。

9. 在每一個資產負債表日，主體應評估是否存在資產可能已經減值的跡象。如果存在這種跡象，主體應估計資產的可收回金額。

10. 不論是否存在減值的跡象，主體都應當：

(1) 通過比較帳面金額和可收回金額，對沒有確定使用壽命的無形資產或尚未達到可使用狀態的無形資產每年進行減值測試。這一減值測試可以在年度期間的任意時間完成，只要測試在每年的相同時間完成。不同的無形資產應當在不同的時間進行減值測試。然而，如果無形資產是在當前年度期間進行初始計量，無形資產應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

(2) 按照第80段至99段每年對企業合併中取得的商譽進行減值測試。

11. 無形資產產生足夠的未來經濟收益以收回它的帳面金額的能力，在資產達到可使用狀態前比達到可使用狀態後面臨更大的不確定性。因此，本準則要求主體至少每年對未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額進行減值測試。

12. 在估計資產是否存在減值的跡象時，主體至少應考慮下述跡象：

外部信息來源

(1) 資產的市價在當期大幅下跌，其跌幅大大高於因時間推移或正常使用而預計的下跌。

(2) 技術、市場、經濟或法律等主體經營環境，或資產計價所處的市場，在當期發生或在近期將發生重大變化，並對主體產生負面影響。

(3) 市場利率或市場的其他投資報酬率在當期已經提高，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，並顯著降低資產的可收回金額。

(4) 報告主體的淨資產帳面金額大於其市場資本化金額。

內部信息來源

(5) 有證據表明資產已經陳舊過時或實體損壞。

(6) 資產的使用或預計使用方式或程度已在當期發生或在近期將發生重大變化，並對主體產生負面影響。這些變化包括資產將被閒置，計劃終止或重組該資產所屬的經營，或計劃在以前預定的日期之前處置該資產，以及重新估計具有確定而不是不確定使用壽命資產的使用壽命。^{*}

(7) 內部報告提供的證據表明，資產的經濟績效已經或將要比預期的差。

13. 第12段所列舉的並沒有窮盡所有的跡象。主體可以認定資產減值的其他跡象。在這些情況下，也要求主體確定資產的可收回金額，或者在存在商譽時按照第80段至99段進行減值測試。

^{*} 一項資產一旦符合有關持有待售的劃分標準（或包括在劃歸為持有待售的處置組內），就不屬於本準則的適用範圍，而應按《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》進行會計處理。

14. 從內部報告中獲得的表明資產可能已經減值的證據包括：

- (1) 為獲取資產而發生的現金流量，或隨後為經營或維護該資產而發生的現金需求，遠遠高於最初的預算；
- (2) 與預算相比，資產的實際現金淨流量或經營損益已經比預算明顯惡化；
- (3) 資產的預算現金淨流量或經營利潤大幅度下跌，或者預算損失大幅度增加；或者
- (4) 當期數字如與未來期間的預算數位加總，其結果是經營損失或現金淨流出。

15. 如第 10 段所述，本準則規定至少每年對沒有確定使用壽命或尚未達到可使用狀態的無形資產和商譽進行減值測試。除了適用第 10 段要求的情況，在認定是否需要估計資產的可收回金額時，需要運用重要性概念。例如，如果以前的計算表明，資產的可收回金額遠遠高於其帳面金額，如果沒有發生消除該差額的事項，主體沒有必要重新估計該資產的可收回金額。類似地，以前的分析可能表明，資產的可收回金額對於第 12 段中列示的一種或多種跡象的反應並不靈敏。

16. 作為第 15 段的說明，如果市場利率或市場其他投資回報率在當期已經提高，在下述情況下，不要求主體對資產的可收回金額進行正式估計：

- (1) 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率不大可能受到市場利率提高的影響。例如，短期利率提高可能不會對計算具有較長剩餘使用壽命的資產價值所採用的折現率產生重大影響。
- (2) 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率很可能受到市場利率提高的影響，但是，以前進行的可收回金額靈敏度分析表明：
 - [1] 由於未來現金流量也很可能增加，因此可收回金額不大可能大幅度下跌（例如，在某些情況下，主體可能有能力表明，它可調整其收入以彌補市場利率提高的影響）；或者
 - [2] 可收回金額的下跌不大可能導致重大的減值損失。

17. 如果有跡象表明資產可能已經減值，這可能表明：需要按照本準則適用於該資產的規定，重新查核和調整資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值，即使並沒有確認這項資產的減值損失。

可收回金額的計量

18. 本準則將可收回金額定義為資產或現金產出單元的公允價值減出售費用與其使用價值兩者之中的較高者。第 19 段至 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定使用的“資產”一詞，同時適用於單個資產或現金產出單元。

19. 並不總是需要同時確定資產的公允價值減出售費用與其使用價值。例如，如果資產的公允價值減出售費用與其使用價值中的任何一項超過其帳面金額，資產就沒有減值，因而沒有必要估計其他金額。

20· 資產即使沒有在活躍市場上交易，也可能能夠確定其公允價值減出售費用。但是，有時候不可能確定資產的公允價值減出售費用，因為在熟悉情況的交易各方自願進行的正常交易中，資產銷售可獲取的金額缺乏可靠的估計基礎。在這種情況下，資產的使用價值可視為其可收回金額。

21· 如果沒有理由相信資產的使用價值遠遠超過其公允價值減出售費用，則資產的公允價值減出售費用可視為其可收回金額。對於所持有的待處置資產而言，往往屬於這種情況。這是因為，資產的持續使用直至處置為止所產生的未來現金流量可能很少，待處置資產的使用價值主要是處置淨收入。

22· 可收回金額應就單個資產確定，除非該資產持續使用產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入。如果是這樣，就要確定資產所屬的現金產出單元的可收回金額（參見第 65 段至 103 段），除非是：

- (1) 資產的公允價值減出售費用高於其帳面金額；或者
- (2) 資產的估計使用價值接近於其公允價值減出售費用，並且能夠確定其公允價值減出售費用。

23· 某些情況下，估計、平均以及簡便計算方法等可能為本準則所述的確定公允價值減出售費用或使用價值的詳細計算提供合理近似值。

沒有確定使用壽命的無形資產的可收回金額的計量

24· 第 10 段要求通過比較帳面金額和可收回金額，對沒有確定使用壽命的無形資產每年進行減值測試，不論是否有減值的跡象。然而，前期進行的對可收回金額的最近的詳細計算可能在當期資產的減值測試中使用，只要符合以下的所有標準：

- (1) 在持續使用無形資產產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入而需要對無形資產所屬的現金產出單元進行減值測試的情況下，自從最近計算可收回金額後，構成單元的資產和負債沒有發生重大變化；
- (2) 最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過資產的帳面金額；以及
- (3) 在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的環境基礎上，確定當期可收回金額將低於資產帳面金額的可能性是微小的。

公允價值減出售費用

25· 資產公允價值減出售費用的最佳證據是正常交易中約束性銷售協議所規定的價格，用可直接歸屬於資產處置的增量費用加以調整。

26· 如果沒有約束性銷售協議，但存在活躍市場，則公允價值減出售費用是資產的市場價格扣除處置費用後的金額。通常，恰當的市場價格是當前的買方出價。如果當前的買方出價不易於獲得，只要交易日和估計日之間經濟環境沒有發生重大變動，則最近的交易價格可

以為估計公允價值減出售費用提供基礎。

27· 如果沒有約束性銷售協議或活躍市場，則公允價值減出售費用應建立在可獲取的最佳信息的基礎上，以反映在熟悉情況的當事人自願進行的公平交易中，主體在資產負債表日處置資產能夠獲取的、扣除資產處置費用後的金額。在確定此金額時，主體應考慮同行業類似資產最近交易的結果。公允價值減出售費用不反映強制銷售價格，除非管理層被迫立即銷售該資產。

28· 除已經確認為負債的部分外，處置費用應在確定公允價值減出售費用時扣除。這類費用例如法律費用、印花稅以及類似的交易稅、移動該資產的費用以及使資產達到銷售狀態而發生的直接增量費用。但是，與資產處置隨後進行的縮減或重組一項業務有關的辭退福利（如《國際會計準則第 19 號——僱員福利》所定義的）和費用，不是資產處置的直接增量費用。

29· 有時，資產處置會要求購買者承擔負債，並且，只能取得同時包括資產和負債的單一的公允價值減出售費用。第 78 段規定了如何處理這種情況。

使用價值

30· 計算資產使用價值時應反映以下因素：

- (1) 主體預期從資產中取得的未來現金流量的估計；
- (2) 對那些未來現金流量的金額或時間的可能變化的預期；
- (3) 以當期市場無風險利率反映的貨幣的時間價值；
- (4) 承擔資產中包含的不確定性的價格；以及
- (5) 其他因素，例如市場參與者反映在主體預期從資產中取得的未來現金流量的定價中的非流動性。

31· 估計使用價值時，需要採取以下步驟：

- (1) 估計資產持續使用以及最終處置所帶來的未來現金流量；以及
- (2) 採用適當的折現率對該未來現金流量進行折現。

32· 第 30 段 (2)、(4) 和 (5) 認定的因素能夠反映為未來現金流量的調整或折現率的調整。無論主體採用哪一種方法反映對未來現金流量的金額或時間可能變化的預期，結果都應反映未來現金流量的預計現值，即所有可能結果的加權平均。附錄一提供了使用現值技術計量資產使用價值的附加指南。

估計未來現金流量的基礎

33· 計量使用價值時，主體應當：

- (1) 將現金流量預計建立在合理且有依據的假設基礎上，該假設代表管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟狀況的最佳估計。對外部信息應予以更多的關注。

- (2) 將現金流量預計建立在管理層已經通過的最近財務預算或預測的基礎上，但是排除任何預計未來重組或改進或提高資產績效形成的預計未來現金流入或流出。建立在這些預算或預測基礎上的預計最多涵蓋5年的期間，除非能夠證明更長的期間是合理的。
- (3) 預計最近預算或預測涵蓋期間以外的現金流量，除非能夠證明遞增的增長率是合理的，應對隨後年份使用穩定或遞減的增長率，在該預算或預測基礎上以外推的方式予以估計。這個增長率不應超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率，除非能夠證明更高的增長率是合理的。

34. 管理層應當通過分析過去現金流量預計和實際現金流量的差額的原因，來評估現行現金流量預計所依據假設的合理性。只要當實際產生現金流量時不存在後續事項或環境的影響，管理層應當確保現行現金流量預計所依據的假設與過去實際的結果一致。

35. 通常情況下，對期間超過5年的未來現金流量的詳細、清晰、可靠的財務預算或預測難以獲取。由於這個原因，管理層對未來現金流量的估計應基於最多為5年的最近預算或預測。管理層可以以超過五年的財務預算或預測為基礎對現金流量進行預計，如果管理層確信這些預計可靠，並且能夠表明它按照過去的經驗有能力對超出5年的期間作出準確預測。

36. 直至資產使用壽命結束為止的現金流量預計，是採用隨後年份的增長率，通過對建立在該財務預算或預測基礎上的現金流量預計加以外推而估計出來的。這個增長率應是穩定的或是遞減的，除非增長率的提高與關於產品或行業壽命週期模式的客觀信息相吻合。如果恰當的話，增長率可以是零或負數。

37. 如果經濟環境有利，則競爭者很可能進入市場，從而限制增長。因此，從長期來看（例如，20年），主體很難超過其經營所處的產品、行業或國家的平均歷史增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率。

38. 在使用財務預算或預測信息時，主體應考慮該信息是否反映了合理且有依據的假設，以及是否代表了管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟環境的最佳估計。

估計未來現金流量的因素

39. 未來現金流量的估計應包括：

- (1) 資產持續使用所產生的現金流入的預計；
- (2) 為通過資產的持續使用產生現金流入而必需發生的現金流出預計（包括使資產達到使用狀態而發生的現金流出），以及可直接歸屬於、或在合理且一貫的基礎上分攤於資產上的現金流出預計；以及
- (3) 在資產的使用壽命結束時，通過處置資產而收到（或支付）的現金淨流量（如果有的話）。

40. 未來現金流量的估計以及折現率反映了物價由於一般通貨膨脹而上漲的一貫假設。

因此，如果折現率包含了物價由於一般通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在名義折現率基礎上進行估計；反之，如果折現率不包含物價由於通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在真實折現率基礎上進行估計（但包括未來特定價格的上漲或下跌）。

41．現金流出預計包括能夠直接歸屬於、或在合理且一貫的基礎上分攤於資產使用上的未來間接費用。

42．如果資產的帳面金額沒有包括為使其達到使用或銷售狀態而發生的所有現金流出，則未來現金流出的估計應包括預期在資產達到使用或銷售狀態以前發生的現金流出估計。例如，這種情形適用於在建建築物或尚未完工的開發項目。

43．了避免重複計算，未來現金流量的估計不包括：

- （1）在持續使用中產生現金流入的資產所產生的、基本上獨立於查核中資產（例如，應收款項等金融資產）的現金流入；以及
- （2）與已經確認為負債（例如，應付款項、養老金或準備）的義務有關的現金流出。

44．應以資產的當前狀況為基礎估計其未來現金流量。未來現金流量估計數不包括預期從下述事項中產生的估計未來現金流入或流出：

- （1）主體尚未承諾的未來重組；或
- （2）對資產績效的改進或提高。

45．由於資產的未來現金流量是以資產的當前狀況為基礎進行估計的，因此，使用價值不反映：

- （1）預期從主體尚未承諾的未來重組中產生的未來現金流出、相關的費用節省（例如，僱員費用的削減）或利益；以及
- （2）可以改進或提高資產績效的未來現金流出或預計可從該現金流出中產生的相關現金流入。

46．重組是一項由管理層計劃和控制、使主體的業務範圍或開展業務的方式發生重大變化的方案。《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》就何種情形可視作主體承諾重組給出了指南。

47．如果主體已經承諾重組，則有些資產可能受到重組的影響。一旦主體承諾重組，則：

- （1）其確定使用價值時，對未來現金流入和流出的估計數應反映重組所節省的費用和其他利益（建立在管理層已經通過的最近財務預算或預測的基礎上）；
- （2）按照《國際會計準則第 37 號》，對重組的未來現金流出的估計數應被包括在重組條款中。

示例 5 示例了未來重組對使用價值計算的影響。

48．在主體發生了可以改進或提高資產績效的現金流出之前，未來現金流量的估計數不包括與該現金流出相關的未來經濟利益增加所導致的估計未來現金流入（參見示例 6）。

49．未來現金流量的估計數包括為維持資產在現有的狀況下預計可能產生的經濟利益的水平所必需的未來現金流出。當現金產出單元是由具有不同估計使用壽命的資產組成時，所有資產對單元正在進行的經營都是必要的，當估計與單元有關的未來現金流量時，具有較短

壽命的資產的重置被認為是單元日常維護的一部分。類似地，當單項資產是由具有不同估計使用壽命的要素組成，估計資產產生的未來現金流量時，具有較短壽命的要素的重置被認為是資產日常維護的一部分。

50·未來現金流量的估計數不應包括：

- (1) 籌資活動產生的現金流入或流出；以及
- (2) 所得稅收入或支出。

51·估計未來現金流量的假設是與確定折現率的方式相一致的。否則，某些假設的影響將重複計算或被忽略。由於貨幣時間價值已經通過對估計的未來現金流量進行折現而加以考慮，因此，現金流量不包括籌資活動產生的現金流入或流出。類似地，既然折現率是以稅前基礎確定的，因此，未來現金流量也應在稅前基礎上估計。

52·資產使用壽命結束時，通過處置資產收回（或支付）的現金淨流量的估計數，應為熟悉情況的當事人自願據以進行的公平交易中，主體預期從資產處置中獲取的、扣除估計的資產處置費用後的金額。

53·資產使用壽命結束時，確定通過資產處置收回（或支付）的現金淨流量估計數的方式與確定資產公允價值減出售費用的方式類似，在估計以下的現金淨流量時除外：

- (1) 主體採用估計日已結束其使用壽命的類似資產的市價，該類似資產的使用環境與被估計資產將來的使用環境相似。
- (2) 這些市價按照未來一般通貨膨脹導致的物價上漲和未來特定價格上漲（下降）的影響作了調整。但是，如果從資產持續使用中產生的未來現金流量的估計數和折現率沒有包括通貨膨脹的影響，那麼，這種影響也應從資產處置所產生的現金淨流量的估計數中剔除。

外幣未來現金流量

54·未來現金流量是以其產生時的貨幣進行估計的，然後以該貨幣的恰當折現率進行折現。主體採用計算使用價值時的即期匯率折算其獲得的未來現金流量現值。

折現率

55·折現率應是反映當前市場評價的稅前折現率：

- (1) 貨幣時間價值；和
- (2) 沒有調整未來現金流量估計的該資產特有風險。

56·反映貨幣時間價值和資產特有風險的當前市場評價的折現率，是指投資者在下述情況下所要求的報酬率，即如果投資者選擇一項投資，從中獲得的現金流量在金額、時間和風險方面將與主體預期從該資產中獲得的相當。這種折現率是通過對類似資產當前市場交易中的內含利率，或具有單個資產（或資產組合）的上市主體的加權平均資本成本進行估計得出

的，該單個資產或資產組合的服務潛力和風險與查核中的資產相類似。然而，用來計量資產使用價值的折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。否則，會重複計算假設的影響。

57·如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率以估計折現率。附錄一提供了這種情況下估計折現率的附加指南。

資產減值損失的確認和計量

58·第 59 段至 64 段規定了除了商譽以外的單個資產減值損失的確認和計量要求。現金產出單元和商譽減值損失的確認和計量在第 65 段至 108 段中規定。

59·只有當資產的可收回金額小於其帳面金額時，資產的帳面金額應減記至可收回金額，減記數即為資產減值損失。

60·資產減值損失應在損益表中立即確認損益，除非按照另一項準則（例如，按照《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中的重估價模式）以重估金額計量該資產。按照該項其他準則，重估資產的減值損失應作為重估價降低處理。

61·非重估資產的減值損失應確認損益。當重估資產的減值損失沒有超過該資產重估價盈餘的範圍時，減值損失應直接確認為重估價盈餘的減少。

62·如果減值損失的估計金額超過相關資產的帳面金額，只有當另一項準則有要求時，主體才應確認一項負債。

63·在確認一項資產減值損失後，資產的折舊（攤銷）費應在未來期間予以調整，以便在資產剩餘使用壽命內，在系統的基礎上攤銷已調整的資產帳面金額扣除其殘值（如果有的話）後的金額。

64·如果已經確認了資產減值損失，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》，通過比較調整後的資產帳面金額與其納稅基礎，確定相關的遞延所得稅資產或負債（參見示例 3）。

現金產出單元和商譽

65·第 66 段至 108 段對認定資產所屬的現金產出單元、確定現金產出單元和商譽的帳面金額以及確認其減值損失作出了規定。

資產所屬現金產出單元的認定

66·如果存在資產可能減值的跡象，應估計單個資產的可收回金額。如果不可能估計單個資產的可收回金額，則主體應確定資產所屬的現金產出單元的可收回金額。

67. 如果存在下述情況，則不可能確定單個資產的可收回金額：

(1) 對資產使用價值的估計與其公允價值減出售費用並不接近（例如，當資產的持續使用產生的未來現金流量不能估計為可以忽略不計時）；以及

(2) 資產的持續使用不會產生基本上獨立於其他資產所產生現金流入的現金流入。

在這種情況下，只能確定資產的現金產出單元的使用價值和可收回金額。

示例

某礦業主體擁有一條專用鐵路以支持其採礦生產。該鐵路只能以報廢價值出售，該鐵路的持續使用不可能產生基本上獨立於礦業主體其他資產所產生現金流入的現金流入。

估計該鐵路的可收回金額是不可能的，因為不能確定專用鐵路的使用價值，而且它很可能不同於報廢價值。因此，主體估計專用鐵路所屬的現金產出單元的可收回金額，即礦山整體的價值。

68. 在第6段中，資產的現金產出單元被定義為從持續使用中產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入的最小的資產組合。對資產的現金產出單元的認定涉及判斷。如果不能確定單個資產的可收回金額，則主體應認定從持續使用中產生基本上獨立的現金流入的最小的資產組合。

示例

公交公司按照同政府簽訂的合同提供服務，該合同要求公司在五條單獨的線路上提供最低限度的服務。投入每條線路上的資產和每條線路產生的現金流量能夠分別認定。其中一條線路在重大虧損狀況下運營。

由於主體無權縮減任何一條行車線路，因此，從持續使用中產生的、基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的可認定的最小現金流入量是五條線路合併產生的現金流入。每一條線路所屬的現金產出單元是公交公司整體。

69. 從持續使用中產生的現金流入是從報告主體以外的其他主體收到的現金和現金等價物。在認定資產（或資產組合）的現金流入是否基本上獨立於其他資產（或資產組合）的現金流入時，主體應考慮下述因素：管理層如何管理主體的經營活動（諸如，按產品線、業務、單個場所、地區或區域），或管理層如何決策對主體的資產和經營是持續下去還是進行處置。示例1舉例說明了現金產出單元的認定。

70. 如果一項資產或資產組合生產的產出物存在活躍市場，即使部分或所有的產出物都是內部使用，該資產或資產組合也應作為一個現金產出單元。如果任何資產或現金產出單元產生的現金流入受內部轉移價格的影響，主體應使用管理層對公平交易中獲得的未來價格的最佳估計來估計：

(1) 用來確定該資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流入；以及

(2) 用來確定受內部轉移價格影響的任何其他資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流出。

71. 即使資產或資產組合生產的部分或所有產出物均被主體的其他部門使用（例如，處於生產過程中的中間產品），如果主體能在活躍市場銷售該產出物，則此資產或資產組合應視為一個單獨的現金產出單元。這是因為該資產或資產組合能夠通過持續使用產生現金流入，且其持續使用基本上獨立於其他資產或資產組合。在使用與這樣的現金產出單元或受內部轉移價格影響的其他資產或現金產出單元有關的、建立在財務預算或預測基礎上的信息時，如果內部轉移價格沒有反映管理層對公平交易中獲得的未來價格的最佳估計，則主體應調整此類信息。

72. 對於同一資產或資產類別所認定的現金產出單元在各期間應保持一致，除非能夠證明變動是合理的。

73. 如果主體斷定，資產與以前期間相比屬於不同的現金產出單元，或者構成現金產出單元的資產種類已經發生變動，如果現金產出單元的資產減值損失已經確認或轉回，則第 130 段要求對該現金產出單元進行披露。

現金產出單元的可收回金額和帳面金額

74. 現金產出單元可收回金額是其公允價值減出售費用與使用價值的孰高者。為認定現金產出單元的可收回金額，本準則第 19 段至 57 段所有提及“資產”之處同樣適用於現金產出單元。

75. 現金產出單元帳面金額的確定基礎應與其可收回金額的確定方法保持一致。

76. 現金產出單元的帳面金額：

- (1) 僅包括下列資產的帳面金額，即直接歸屬於、或能在合理和一致的基礎上分攤到該現金產出單元，並且能產生估計該現金產出單元使用價值時所用的未來現金流入；並且
- (2) 不包括已確認負債的帳面金額，除非不考慮該負債就無法計量現金產出單元的可收回金額。

這是因為在確定現金產出單元的公允價值減出售費用和使用價值時，並不包括與不屬於該現金產出單元的資產有關的現金流量，也不包括與已在財務報表上確認的負債有關的現金流量（參見本準則第 28 段和 43 段）。

77. 當為評價可收回性而對資產加以組合時，重要的是現金產出單元要包括從持續使用中可為主體帶來相關現金流入的所有資產。否則，有時儘管現金產出單元表現為可全部收回，實際上資產已發生減值損失。在有些情況下，儘管某些資產有助於現金產出單元為主體帶來未來現金流量，但它們不能以合理且一致的基礎分攤到現金產出單元上，比如，商譽和總部資產。本準則第 80 段至 103 段將解釋在測試現金產出單元減值時，如何處理這類資產。

78. 在確定現金產出單元的可收回金額時，需要考慮某些已確認的負債。這可能發生在

處置現金產出單元時要求購買者承擔一項負債的情況下。在這種情況下，現金產出單元的公允價值減出售費用（或最終處置的估計現金流量），是現金產出單元所包含的資產和負債的共同估計銷售價格，再減去處置成本。為使現金產出單元的帳面金額與其可收回金額的比較有意義，在確定現金產出單元的使用價值和帳面金額時，需減去負債的帳面金額。

示例：

某公司在某國開礦，該國法律要求礦產的業主必須在完成開採後將該地區恢復原貌。恢復費用包括表土覆蓋層的復原，因為它在礦山開發前必須移走。表土覆蓋層一旦移走，就應確認一筆表土覆蓋層復原準備。該準備計入礦山成本，並在礦山使用壽命內提取折舊。為恢復費用所提取的準備的帳面金額為 CU500，*等於恢復費用現值。

主體正在對礦山進行減值測試。礦山的現金產出單元是整座礦山。主體已收到願以約 CU800 的價格購買該礦山的出價，該價格已考慮了復原表土覆蓋層成本。礦山的處置費用可略而不計。礦山使用價值約 CU1,200，不包括恢復費用。礦山帳面金額 CU1,000。

現金產出單元的公允價值減出售費用為 CU800。該價格考慮了恢復費用。現金產出單元的使用價值在考慮恢復費用後估計為 CU700 (CU1,200 減去 CU500)。現金產出單元的帳面金額為 CU500，即礦山的帳面金額 (CU1,000) 減去復原準備 (CU500)。因此，現金產出單元的可收回金額大於其帳面金額。

79. 就實務而言，在認定現金產出單元的可收回金額時，有時還需考慮並不屬於該現金產出單元的資產（例如，應收款項或其他金融資產）或一些已確認的負債（例如，應付款、養老金或其他準備）。此時，現金產出單元的帳面金額隨資產帳面金額而增加，隨負債帳面金額而減少。

商譽

將商譽分攤到現金產出單元

80. 為了進行減值測試，企業合併中取得的商譽應當於取得日分攤到購買方的預計能從企業合併的協同效應中受益的每一現金產出單元或現金產出單元組合，而不論被購方的其他資產或負債是否分攤到那些單元或單元組合。分攤商譽的每一單元或單元組合應當：

- (1) 代表主體內基於內部管理的目的所記錄的商譽的最低水平；以及
- (2) 不大於基於《國際會計準則第14號——分部報告》決定的主體的主要或次要報告格式基礎上的分部。

81. 企業合併中取得的商譽是購買方期望從某些不能獨立認定和單獨確認的資產中取得

* 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）作為計量單位。

未來經濟利益而發生的支出。商譽並不能獨立於其他資產或資產組合而為主體帶來現金流量，並且經常對多個現金產出單元的現金流量都有貢獻。商譽有時無法在不武斷的基礎上分攤到單個現金產出單元，而是只能分攤到現金產出單元組合。結果，主體內基於內部管理目的所記錄的商譽的最低水平有時是由與商譽有關、但是不能分攤商譽的許多現金產出單元組成。第 83 段至 99 段中對分攤商譽的現金產出單元提供的參考也應被當作對分攤商譽的現金產出單元組合提供的參考。

82·運用第 80 段的要求會導致對商譽進行減值測試的水平反映了主體對那些與商譽自然相關的經營的管理方式。因此，一般不需要制定附加的報告制度。

83·為了進行減值測試，已分攤商譽的現金產出單元可能與按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》中為了計量外幣利得和損失所確定的分攤商譽的現金產出單元水平不一致。例如，如果主體按照《國際會計準則第 21 號》的規定為了計量外幣利得和損失而以相對較低的水平分攤商譽，它就不需要以相同的水平測試商譽的減值，除非主體為了內部管理的目的也以那一水平記錄商譽。

84·如果在企業合併生效的年度期間期末之前沒有完成對企業合併中獲得的商譽的初始分攤，應當在購買日後開始的第一個年度期間期末之前完成初始分攤。

85·按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，如果在企業合併生效期間的期末只能暫時確定企業合併的初始會計處理，購買方應：

- (1) 使用暫時性價值對該合併進行會計處理；並且
- (2) 將在購買日後 12 個月內對這些暫時性價值的所有調整確認為完成初始會計的結果。

在這種情況下，企業合併所取得的商譽的初始分攤可能在企業合併生效的年度期間期末之前也無法完成。如果確實如此，那麼主體應當按照第 113 段的要求披露該信息。

86·如果已經將商譽分攤到現金產出單元同時主體處置了包含該現金產出單元的經營，與處置的經營相關的商譽應當：

- (1) 在確定處置利得或損失時，包含在該經營的帳面金額中；並且
- (2) 按照處置的經營和該現金產出單元保留部分的比例的相對價值計量，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映了與處置的經營相關的商譽。

示例

某主體以 CU100 出售一項經營，該項經營是已經分攤商譽的現金產出單元的一部分。已分攤的商譽不能合理地被認定或以低於那一現金產出單元的水平與資產組合結合。保留的現金產出單元部分的可收回金額是 CU300。

因為已分攤到現金產出單元的商譽不能合理地被認定或以低於那一現金產出單元的水平與資產組合結合，與處置的經營相關的商譽應以處置的經營和該現金產出單元保留部分的比例的相對價值計量。因此，出售經營的帳面金額中包含 25% 的分攤到該現金產出單元的商譽。

87. 如果主體以一定方式重組其報告結構，從而改變已分攤商譽的一個或多個現金產出單元的構成時，商譽應當重新分攤到受影響的現金產出單元。重新分攤應當通過使用與主體處置含有現金產出單元的經營類似的相對價值法來完成，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映了與重組的現金產出單元相關的商譽。

示例

商譽在前期已經分攤到現金產出單元 A。分攤到 A 的商譽不能合理認定或以低於 A 的水平與資產組合結合。A 能夠被劃分組成為另外三個的現金產出單元 B、C 和 D。

因為分攤到 A 的商譽不能合理認定或以低於 A 的水平與資產組合結合，應以結合成 B、C 和 D 之前的三部分在 A 中的比例的相對價值為基礎，將商譽重新分攤到單元 B、C 和 D。

含有商譽的現金產出單元減值的測試

88. 如第 81 段所述，當商譽與現金產出單元有關但還沒有分攤到該現金產出單元時，應當通過比較不包含任何商譽的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，對現金產出單元進行減值測試，無論是否有跡象表明現金產出單元可能發生減值。應按照第 104 段確認減值損失。

89. 如果第 88 段所述的現金產出單元包含沒有確定使用壽命或尚未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額，同時那些資產僅能作為該現金產出單元的一部分進行減值測試，第 10 段規定也要每年對該現金產出單元進行減值測試。

90. 對已分攤商譽的現金產出單元，每年應通過比較包含商譽的帳面金額與可收回金額進行減值測試，無論是否有跡象表明現金產出單元可能發生減值。如果現金產出單元的可收回金額超過帳面金額，將認為現金產出單元和分攤的商譽沒有發生減值。如果現金產出單元的帳面金額超過可收回金額，主體應按照第 104 段確認減值損失。

少數股權

91. 按照《國際財務報告準則第 3 號》，企業合併中取得的商譽代表母公司基於母公司的所有者權益所取得的商譽，而不是作為企業合併結果的母公司所控制的商譽金額。因此，歸屬於少數股權的商譽不在母公司的合併財務報表中確認。相應地，如果已經分攤了商譽的現金產出單元中包含少數股權，這一現金產出單元的帳面金額將由以下構成：

- (1) 單元的可辨認淨資產中的母公司的權益和少數股權；以及
- (2) 商譽中的母公司權益。

然而，按照本準則確定的現金產出單元的可收回金額的一部分歸屬於商譽中的少數股權。

92. 因此，為了測試非完全控制的包含商譽的現金產出單元的減值，在將它的帳面金額和可收回金額比較之前，要對單元的帳面金額進行名義調整。這一調整是通過還原分攤到單元的商譽的帳面金額完成的，這些商譽包含歸屬於少數股權的商譽。接著將進行了名義調整

後的帳面金額和單元的可收回金額進行比較，以確定現金產出單元是否發生減值。如果發生了減值，主體對減值損失的分攤，應按照第 104 段的規定，首先抵減分攤到單元的商譽的帳面金額。

93．然而，因為僅根據母公司的所有者權益確認商譽，因此與商譽相關的任何減值損失在可歸屬於母公司的和可歸屬於少數股權的商譽之間按比例進行分攤，只有前者才被確認為商譽減值損失。

94．如果與商譽相關的全部減值損失小於現金產出單元的經過名義調整後的帳面金額超過其可收回金額的餘額，第 104 段規定按照單元中每一資產的帳面金額，將剩餘的金額按比例分攤至其他資產。

95．示例 7 解釋了非完全控制的包含商譽的現金產出單元的減值測試。

減值測試的時間

96．對已分攤商譽的現金產出單元的減值測試可以在年度期間的任何時間完成，只要測試每年在相同的時間完成。不同的現金產出單元應當在不同的時間進行減值測試。然而，如果分攤到現金產出單元的部分或全部商譽是在當前年度期間內的企業合併中取得，現金產出單元應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

97．如果當現金產出單元包含商譽時，構成已經分攤商譽的現金產出單元的資產在相同時間進行減值測試，那麼在現金產出單元包含商譽前，應對這些資產進行減值測試。類似地，如果當現金產出單元組合包含商譽時，構成已經分攤商譽的現金產出單元組合的現金產出單元在相同的時間進行減值測試，那麼在現金產出單元組合包括商譽之前，應對單個現金產出單元進行減值測試。

98．在對已經分攤商譽的現金產出單元進行減值測試時，可能有跡象表明含有包含商譽的現金產出單元的資產發生了減值。在這種情況下，主體首先應對資產進行減值測試，然後在對包含商譽的現金產出單元進行減值測試之前確認資產的所有減值損失。類似地，可能有跡象表明具有包含商譽的單元組合的現金產出單元發生了減值。在這種情況下，主體首先應對現金產出單元進行減值測試，然後在對分攤商譽的單元組合進行減值測試之前確認現金產出單元的所有減值損失。

99．前期進行的對已經分攤商譽的現金產出單元的可收回金額的最近的詳細計算可在當期對現金產出單元的減值測試中使用，前提是符合以下的所有標準：

- (1) 自從最近計算可收回金額以後，構成現金產出單元的資產和負債沒有發生重大變化；
- (2) 最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過了單元的帳面金額；並且
- (3) 在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的環境基礎上，確定當期可收回金額將低於單元帳面金額的可能性是微小的。

總部資產

100·總部資產包括集團或事業部的資產，例如總部或事業部辦公樓、電子數據處理設備或研究中心等。對特定的現金產出單元而言，主體的結構決定了一項資產是否滿足本準則關於總部資產的定義。總部資產的關鍵特徵在於，它們不能產生獨立於其他資產或資產組合的現金流入，而且其帳面金額不能全部分攤到查核中的現金產出單元。

101·因為總部資產不能產生單獨的現金流入，除非管理層決定處置該資產，否則其可收回金額是無法確定的。所以，如果有跡象表明一項總部資產可能已發生減值，則需確認其所屬現金產出單元或現金產出單元組合的可收回金額，並與現金產出單元或現金產出單元組合的帳面金額相比較，如有損失，則按本準則第104段處理。

102·在測試現金產出單元的減值時，主體必須認定所有與查核中的現金產出單元有關的總部資產。如果總部資產的部分帳面金額：

- (1) 能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元，主體應當比較包括分攤了總部資產的部分帳面金額的現金產出單元的帳面金額與可收回金額。應當按照第104段確認減值損失。
- (2) 不能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元，主體應當：
 - [1] 比較不包含總部資產的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，同時按照第104段確認減值損失；
 - [2] 認定包括查核中的現金產出單元和能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元的總部資產的部分帳面金額的最小組合的現金產出單元；並且
 - [3] 比較這一組合的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，包括分攤到這一組合的現金產出單元的總部資產的部分帳面金額。應當按照第104段確認減值損失。

103·示例8給出如何應用上述規定處理總部資產的例子。

現金產出單元的減值損失

104·當且僅當現金產出單元（單元組合）的可收回金額低於其帳面金額時，才應確認現金產出單元（已分攤商譽或總部資產的最小的現金產出單元組合）的減值損失，同時將損失按以下順序分攤以抵減現金產出單元（單元組合）中的資產帳面金額：

- (1) 首先，抵減分攤到現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額；並且
- (2) 然後，根據現金產出單元（單元組合）中各項資產的帳面金額，按比例抵減其他資產。

以上帳面金額的減少，應作為單個資產的減值損失處理，按本準則第60段予以確認。

105·在按第104段分攤資產減值損失時，資產的帳面金額不能減至低於以下三者的最高值：

- (1) 公允價值減出售費用（如果可確定）；
- (2) 使用價值（如果可確定）；或者
- (3) 零。

已經以其他方式分攤到資產的減值損失金額，應按比例分攤到現金產出單元（單元組合）中的其他資產。

106·如果估計現金產出單元中每項資產的可收回金額不切實可行，既然現金產出單元中的所有資產是共同發揮作用的，本準則要求將減值損失在除商譽外的其他資產間任意分攤。

107·如果單個資產的可收回金額無法確定（參見本準則第 67 段）：

- (1) 若其帳面金額大於公允價值減出售費用和按本準則第 104 段和 105 段的規定分攤後價值的較高者，則對該資產確認減值損失；並且
- (2) 若相關現金產出單元沒有減值，即使資產的公允價值減出售費用已低於其帳面金額，不對資產確認減值損失。

示例：

一台設備發生實體損壞，工作效率有所下降，但仍在使用。該設備的公允價值減出售費用已低於其帳面金額。從持續使用中，該設備不產生獨立的現金流入。包含該設備、並能在持續使用中產生獨立現金流入的可認定為最小的資產組合是該設備所屬的生產線。該生產線的可收回金額表明其作為一個整體並沒有發生減值。

假設一：管理層批准的預算或預測表明沒有承諾重置該設備。

該設備的可收回金額無法單獨計量，因為其使用價值：

- (1) 可能不同於其公允價值減出售費用；並且
- (2) 只能按設備所屬現金產出單元（生產線）來計量。

生產線沒有發生減值。因此，該設備不能確認減值損失。然而，主體也許需要重新估計該設備的折舊年限或折舊方法。更短的折舊期間或更快的折舊方法也許更能反映資產的預計剩餘使用壽命或其能為主體帶來的經濟效益。

假設二：管理層承諾重置該設備，並將其在不遠的將來出售。估計到處置該設備時止，其持續使用帶來的現金流量可略而不計。

該設備的使用價值可估計為與其公允價值減出售費用相近。因此，可以確定該設備的可收回金額，而不必考慮其所屬的現金產出單元（生產線）。由於該設備的公允價值減出售費用已低於其帳面金額，主體應確認資產減值損失。

108·在按本準則第 104 段和 105 段進行處理後，未抵減完的現金產出單元的資產減值損失餘額，只有在其他國際財務報告準則有相應規定的情況下，才應確認為一項負債。

資產減值損失的轉回

109·本準則第110段至116段對以前年度資產或現金產出單元已確認的資產減值損失轉回作了規定。其中，“資產”一詞同時指單個資產或現金產出單元。本準則第117段至121段針對單個資產，第122段和123段針對現金產出單元，第124段和125段針對商譽。

110·主體應在每個資產負債表日評估是否已有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少。如果存在這些跡象，主體應估計該項資產的可收回金額。

111·主體在評估是否已有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少的過程中，至少應考慮以下因素：

外部信息來源

- (1) 資產的市價當期已大幅上漲。
- (2) 技術、市場、經濟或法律等主體經營環境，或資產計價所處的市場，在當期已經發生或在近期將要發生重大變化，並對主體產生正面影響。
- (3) 當期市場利率或其他市場投資報酬率已經降低，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，並顯著提高資產的可收回金額。

內部信息來源

- (4) 資產的使用或預計使用方式和程度已經發生或在近期將要發生重大變化，對主體產生正面影響。這些變化包括：當期發生的改進或提高資產績效的成本，或者重組資產所屬的經營。
- (5) 內部報告所提供的證據表明，資產的經濟績效已經或將會比預期的好。

112·本準則第111段中列出的資產減值損失潛在減少的跡象與本準則第12段列出的潛在減值損失的跡象是相對應的。

113·如果有跡象表明已確認的除商譽外的資產的減值損失可能不再存在或已減少，即使沒有轉回資產的減值損失，可能也需要按照適用於該資產的國際財務報告準則對該資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值進行查核並予以調整。

114·當且僅當用於確定資產可收回金額的估計在上次確認減值損失後發生了變化，才應轉回以前年度確認的商譽外的資產的減值損失。在這種情況下，除了第117段所描述的情況之外，資產的帳面金額應增至其可收回金額。這種增加即為資產減值的轉回。

115·資產減值損失的轉回反映一項資產在使用或出售中估計的潛在服務能力比確認資產減值損失時有所提高。第130段要求主體應認定引起資產潛在服務能力提高的那些估計的改變。這樣的例子包括：

- (1) 可收回金額的基礎發生變化（即，可收回金額是以公允價值減出售費用、還是以使用價值為基礎）；
- (2) 如果可收回金額的計量是以使用價值為基礎的，未來估計現金流量在數量或時間上的改變或折現率的改變；或

- (3) 如果可收回金額的計量是以公允價值減出售費用為基礎的，公允價值減出售費用構成因素的估計改變。

116· 資產的使用價值高於其帳面金額，也許僅僅是由於未來現金流入的現值增加使其變得接近，資產的服務潛力並沒有提高。所以不能僅由於時間的推移而將資產減值損失轉回（有時稱作折現的“沖抵”），即使資產的可收回金額已變得高於其帳面金額。

單個資產減值損失的轉回

117· 由於除商譽以外的資產的減值損失的轉回而增加的資產帳面金額，不應高於資產以前年度沒有確認減值損失時的帳面金額（減去攤銷或折舊）。

118· 任何除商譽以外的資產帳面金額高於該資產以前年度沒有確認減值損失時帳面金額（減去攤銷或折舊）的部分，屬於重估價。在對重估價進行核算時，主體應採用適用於該資產的準則。

119· 除商譽以外的資產的減值損失的轉回應立即在損益表中作為損益確認，除非按照其他準則要求，資產是以重估金額入帳（例如，採用《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中的重估價模式）。重估資產減值損失的轉回，應遵循其他準則處理為重估價增加。

120· 重估資產的減值損失轉回應直接貸記股東權益，計入重估價盈餘項目。但是，如果該重估資產的減值損失前期已在損益表中確認損益，減值損失轉回應在損益表中確認損益。

121· 資產減值損失轉回被確認後，該資產的折舊（攤銷）應在未來期間予以調整，以系統方式在資產的剩餘使用壽命內，按調整後資產的帳面金額減去殘值（如果有）計提。

現金產出單元減值損失的轉回

122· 對於現金產出單元減值損失的轉回，主體應按現金產出單元中除商譽以外資產的帳面金額的比例，增加那些資產的帳面金額。以上帳面金額的增加，應作為單個資產的減值損失轉回處理，按本準則第 119 段予以確認。

123· 按本準則第 122 段將資產減值損失轉回分攤至現金產出單元時，資產帳面金額不應增至高於以下兩者中的較低者：

(1) 資產的可收回金額（如果可確定）；或者

(2) 假如以前年度沒有確認資產減值損失，資產應有的帳面金額（減去攤銷和折舊）。

已經以其他方式分攤到資產的減值損失轉回，應按比例分攤到現金產出單元中的其他資產。

商譽減值損失的轉回

124· 已確認的商譽減值損失不能在以後期間轉回。

125·《國際會計準則第38號——無形資產》禁止確認自創商譽。在商譽減值損失確認的期間之後發生的商譽可收回金額的任何增加，都很可能是自創商譽的增加，而不是購入商譽的減值損失的轉回。

披露

126·主體必須在財務報表中按每一資產類別披露：

- (1) 當期在損益表中確認的資產減值損失的金額以及將其包含在內的損益表中的單列項目。
- (2) 當期在損益表中確認的資產減值損失轉回的金額以及包含所轉回減值損失的損益表中的單列項目。
- (3) 當期直接在權益中確認的資產減值損失的金額。
- (4) 當期直接在權益中確認的資產減值損失轉回的金額。

127·資產類別指主體在經營中使用的具有相似性質的一組資產。

128·本準則第126段所要求的披露有時也可與同類資產的其他信息一起披露。例如，按《國際會計準則16號——不動產、廠場和設備》的要求，這些信息可以包括在主體期初、期末對不動產、廠場和設備帳面金額的調節中。

129·主體在按照《國際會計準則第14號——分部報告》報告分部信息時，對每一個報告分部，應當依據主體主要報告形式披露如下信息：

- (1) 當期在損益表中確認的以及直接在權益中確認的資產減值損失金額。
- (2) 當期在損益表中確認的以及直接在權益中確認的資產減值損失轉回金額。

130·如果當期對單個資產，包括商譽，或現金產出單元確認或轉回的資產減值損失對報告主體的財務報表整體是重大的，主體應當披露：

- (1) 導致確認或轉回資產減值損失的事件和環境。
- (2) 已確認或轉回的資產減值損失的金額。
- (3) 對於單個資產：

[1] 資產的性質；以及

[2] 如果主體按照《國際會計準則第14號》報告分部信息，資產所屬的報告分部，以主體的主要報告形式為基礎。

- (4) 對於現金產出單元：

[1] 有關現金產出單元的描述（例如產品線、廠場、業務經營、地理區域，或者《國際會計準則第14號》定義的報告分部）；

[2] 按資產類別和以主體的主要報告形式為基礎的報告分部（如果主體按照《國際會計準則第14號》報告分部信息）已確認或轉回的減值損失的金額；以及

[3] 如果用於認定現金產出單元的資產集合自以前對現金產出單元可收回金額估

計（如果有）後發生變動，對當前和以前的資產集合方式和認定現金產出單元方式變動的原因的描述。

（5）資產（現金產出單元）的可收回金額是其公允價值減出售費用還是使用價值。

（6）如果可收回金額是公允價值減出售費用，用以計量公允價值減出售費用的基礎（例如公允價值是否依據活躍市場確定）。

（7）如果可收回金額是使用價值，當前及以前的估計（如果有）所使用的折現率。

131·按照第 130 段沒有進行信息披露的期間，主體應當披露以下所確認的減值損失總計信息和減值損失轉回的總計信息：

（1）受減值損失和減值損失轉回影響的資產的主要類別。

（2）導致確認這些減值損失和減值損失轉回的主要事件和環境。

132·鼓勵主體披露當期確定資產（現金產出單元）的可收回金額時採用的假設。然而，第 134 段要求主體在現金產出單元的帳面金額中包括商譽或沒有確定使用壽命的無形資產時，應披露有關於計量現金產出單元的可收回金額的估計信息。

133·按照第 84 段，如果在資產負債表日當期通過企業合併獲得的商譽的任意一部分還沒有分攤到現金產出單元（單元組合），應當同時披露未分攤商譽的金額以及沒有分攤的原因。

用於計量包含商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計

134·當分攤到單元（單元組合）中的商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的帳面金額與主體的商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的全部帳面金額相比是重大的，主體應當披露以下（1）至（6）要求的信息：

（1）分攤到現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額。

（2）分攤到現金產出單元（單元組合）的沒有確定使用壽命的無形資產的帳面金額。

（3）確定現金產出單元（單元組合）的可收回金額的基礎（即使用價值或公允價值減出售費用）。

（4）如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以使用價值為基礎：

[1] 描述管理層在最近的預算或預測所涵蓋的期間的現金流量預計的所有關鍵假設。關鍵假設是那些對現金產出單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

[2] 描述管理層確定分攤到每一關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗或，如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

[3] 用於現金產出單元（單元組合）的現金流量預計的期間，應建立在管理層已經通過的財務預算或預測的基礎上，如果該期間超過 5 年，要解釋為何超出 5 年的期間是合理的。

- [4] 用來外推超出最近的預算或預測期間的現金流量預計的增長率，以及使用任何超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率或單元（單元組合）計價所處的市場長期平均增長率的理由。
- [5] 運用於現金流量預計的折現率。
- (5) 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以公允價值減出售費用為基礎，應披露用來確定公允價值減出售費用的方法。如果沒有使用現金產出單元（單元組合）的可觀測市場價格確定公允價值減出售費用，也應當披露以下信息：
 - [1] 對管理層確定公允價值減出售費用的基礎的所有關鍵假設的描述。關鍵假設是那些對現金產出單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。
 - [2] 描述管理層確定分攤到每一關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗或，如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。
- (6) 如果作為管理層確定現金產出單元（單元組合）的可收回金額基礎的關鍵假設中的合理可能變動將引起現金產出單元（單元組合）的帳面金額超過其可收回金額：
 - [1] 單元（單元組合）的帳面金額超過其可收回金額的金額。
 - [2] 分攤到關鍵假設的價值。
 - [3] 為了使單元（單元組合）的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了變動對其他用於計量可收回金額的變量的任何後續影響後，分攤到關鍵假設的價值所必須變動的金額。

135·如果商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的部分或全部帳面金額分攤到多個現金產出單元（單元組合），同時分攤到每一單元（單元組合）的金額與主體商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的全部帳面金額相比不重大，應披露這一事實以及分攤到那些單元（單元組合）的商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的帳面金額總計。另外，如果那些單元（單元組合）的任何可收回金額以相同的關鍵假設為基礎同時分攤到那些單元（單元組合）上的商譽，或沒有確定使用壽命的無形資產的帳面金額的總計，與主體商譽或沒有確定使用壽命的無形資產的全部帳面金額相比是重大的，主體應披露這一事實，以及：

- (1) 分攤到那些單元（單元組合）中的商譽的帳面金額總計。
- (2) 分攤到那些單元（單元組合）中的沒有確定使用壽命的無形資產的帳面金額總計。
- (3) 描述關鍵假設。
- (4) 描述管理層確定分攤到關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗或，如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。
- (5) 如果關鍵假設中的合理可能變動將引起單元（單元組合）的帳面金額總計超過可收回金額總計：
 - [1] 單元（單元組合）的帳面金額總計超過其可收回金額總計的金額。
 - [2] 分攤到關鍵假設的價值。

[3] 為了使單元（單元組合）的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了變動對其他用於計量可收回金額的變量的任何繼後影響後，分攤到關鍵假設的價值必須變動的金額。

136·按照第 24 段或 99 段，只要符合具體標準，前期進行的對現金產出單元（單元組合）的可收回金額的最近的詳細計算可能被採納並在當期現金產出單元（單元組合）的減值測試中使用。在這種情況下，按照第 134 段和 135 段的規定所披露的單元（單元組合）的信息與採納的可收回金額的計算相關。

137·示例 9 給出如何按第 134 和 135 段要求披露的例子。

過渡性規定和生效日期

138·如果主體選擇按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的第 85 段的要求從《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的第 78 至 84 段規定的生效日期前的任意日期採用《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，它也應在相同日期按未來適用法採用本準則。

139·否則，主體應對以下事項應用本準則：

- (1) 從協議日在 2004 年 3 月 31 日或之後日期的企業合併中取得的商譽和無形資產；
- (2) 自 2004 年 3 月 31 日或之後日期開始的第一個年度期間中的所有的其他資產（按未來適用法）。

140·鼓勵適用第 139 段的主體在第 139 段指定的生效日期前採用本準則。然而，如果主體在生效日期前採用本準則，它也應同時採用《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）。

《國際會計準則第 36 號》（1998 年發佈）的撤銷

141·本準則取代了《國際會計準則第 36 號——資產減值》（1998 年發佈）。

附錄一 使用現值技術計量使用價值

本附錄是本準則的組成部分。它為使用現值技術計量使用價值提供指南。儘管本指南使用“資產”一詞，它同時也指形成現金產出單元的資產組合。

現值計量的要表

1· 以下要素體現了資產間的經濟差別：

- (1) 對未來現金流量的估計，或更複雜的情況，主體預計資產形成的一系列未來現金流量；
- (2) 對那些未來現金流量金額或時間的可能變化的預期；
- (3) 以當期市場無風險利率反映的貨幣的時間價值；
- (4) 包含資產中內在不確定性的價格；以及
- (5) 其他有時是不能認定的因素（例如非流動性），市場參與者將反映在對主體預計資產形成的未來現金流量的定價中。

2· 本附錄比較了計算現值的兩種方法，任意一種都可以用於估計資產的使用價值，對其選擇取決於環境。在“傳統”法下，對附錄一第1段描述的第（2）至（5）要素的調整包含在折現率中。在“預計現金流量”法下，對第（2）、（4）和（5）要素的調整形成了風險調整預計現金流量。主體採用的任意一種方法都反映了未來現金流量金額或時間的可能變化的預期，結果將反映未來現金流量的預計現值，即所有可能結果的加權平均。

一般原則

3· 用於估計未來現金流量和利率的技術將依賴被討論資產周圍的環境而變化。然而，以下的一般原則規定了在計量資產時現值技術的應用：

- (1) 用於現金流量折現的利率應反映那些與估計現金流量時固有假設相一致的假設。否則，會重複計算或忽略一些假設的影響。例如，應收貸款合同的現金流量可能會運用12%的折現率。這一比率反映對具有特定特徵的貸款形成的未來默認值的預計。不能使用相同的12%對預計現金流量折現，因為那些現金流量已經反映了關於未來默認值的假設。
- (2) 預計現金流量和折現率將不受偏見以及與被討論資產無關因素的影響。例如，故意低估預計淨現金流量以提高資產表面的未來盈利能力是計量中的一種偏見。
- (3) 預計現金流量或折現率應反映可能結果的範圍而不是單一的最可能的最小值或最大值。

現值的傳統法和預計現金流量法

傳統法

4. 會計應用中的現值傳統上使用一系列單一的預計現金流量和單一的折現率，通常稱為“與風險相稱的比率”。實際上，傳統法假設單一折現率慣例能夠包含所有對未來現金流量和恰當風險溢價的預計。因此，傳統法的最大重點是選擇折現率。

5. 在許多情況下，例如對於那些能夠在市場中觀察到可比資產的資產，傳統法相對容易應用。對於具有合同現金流量的資產，它與市場參與者描述的資產一致，像“12%的債券”。

6. 然而，傳統法在處理許多複雜的計量問題時可能不恰當，例如對市場中不存在項目或可比項目的非金融資產的計量。為了恰當地尋找“與風險相稱的比率”至少需要分析兩個項目——市場中存在和具有可觀測的利率的資產以及被計量的資產。計量現金流量的恰當折現率必須能夠從其他資產的可觀測的利率推斷出來。為了得出推斷，其他資產現金流量的特徵必須類似於計量資產的現金流量特徵。因此，必須按照以下步驟進行計量：

- (1) 認定將要折現的一系列現金流量；
- (2) 認定市場中具有類似現金流量特徵的其他資產；
- (3) 比較兩項現金流量以確保它們是類似的（例如，都是合同現金流量，或一項是合同的現金流量另一項是預計現金流量？）；
- (4) 評估是否有一種因素在一項中存在而在另一項中目前不存在（例如，一項的流動性差於另一項？）；以及
- (5) 評估是否兩項現金流量在經濟情況變化時可能有類似表現（即變化）。

預計現金流量法

7. 在許多情況下，預計現金流量法和傳統法相比是一種更有效的計量工具。在計量時，預計現金流量法不是使用單一最可能的現金流量而是使用所有可能的現金流量預計。例如，某一現金流量可能是 CU100、CU200 或 CU300，分別具有 10%，60%和 30%的可能性。預計現金流量是 CU220。預計現金流量法因集中於對被討論的現金流量的直接分析和對計量中使用假設的更清楚的表述而與傳統法不同。

8. 預計現金流量法也允許當現金流量的時間不確定時使用現值技術。例如，CU1,000 的現金流量可能在第一年，第二年或第三年收到，分別具有 10%，60%和 30%的可能性。以下表明了在那種情況下計算預計現值。

現值：CU1,000，第一年以 5%	CU952.38	
可能性	<u>10.00%</u>	CU95.24
現值：CU1,000，第二年以 5.25%	CU902.73	
可能性	<u>60.00%</u>	CU541.64
現值：CU1,000，第三年以 5.50%	CU851.61	
可能性	<u>30.00%</u>	<u>CU255.48</u>
預計現值		<u>CU892.36</u>

9·CU892.36 的預計現值不同於傳統法下 CU902.73（60%的可能性）的最佳估計。在本例中應用的傳統現值法需要對現金流量使用的可能時間作出決策，因此不能反映其他時間的可能性，這是因為傳統現值計算中的折現率不能反映時間的不確定性。

10·使用可能性是預計現金流量法中的一個必要因素。有人懷疑對於主觀性很強的估計使用較多的概率，是否能比實際存在的精確度更高。然而，恰當應用傳統法（像附錄一第 6 段所述）要求相同的估計和主觀性，而且無法提供預計現金流量法的計算的透明度。

11·現行實務中形成的許多估計已經非正式包含了預計現金流量的因素。另外，會計人員經常面對使用有限的關於可能現金流量的可能性的信息來計量資產的需要。例如，一位會計人員可能面臨以下情況：

- (1) 預計金額在CU50和CU250之間，但在這一範圍內沒有一種金額比其他金額更可能發生。基於這一有限信息，估計的預計現金流量是CU150 $[(50+250)/2]$ 。
- (2) 預計金額在CU50和CU250之間，同時最可能金額是CU100。然而，每一金額發生的可能性未知。基於這一有限信息，估計的預計現金流量是CU133.33 $[(50+100+250)/3]$ 。
- (3) 預計金額是CU50（10%的可能性），CU250（30%的可能性），CU100（60%的可能性）。基於這一有限信息，估計的預計現金流量是CU140 $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ 。

在每一種情況下，估計的預計現金流量可能比只是最可能的最小值或最大值提供了更好的對使用價值的估計。

12·預計現金流量法的應用受成本——效益的制約。在許多情況下，主體有大量的數據以及可能能夠形成許多現金流量情景。在其他情況下，如果不發生重大的成本，主體不可能在普通財務報表之外獲得更多的現金流量變動的數據。主體需要平衡取得額外信息的成本和那些信息給計量帶來的額外可靠性。

13·許多人主張預計現金流量技術對於計量單一項目或具有有限數量可能結果的項目是不恰當的。他們提供一實例：一項資產具有兩種可能結果，以 90%的可能性具有 CU10 現金流量和以 10%的可能性具有 CU1,000 現金流量。他們注意到這一例子中預計現金流量是 CU109，同時批評這一結果沒有代表最終可能支付的任一金額。

14·類似剛才提到的主張表明了對計量目標的不同看法。如果目標是累計發生的成本，預計現金流量不可能產生對預計成本的有代表性的可靠估計。然而，本準則對計量資產的可

收回金額給予關注。本例中資產的可收回金額不可能是 CUI0，即使它是最可能的現金流量。這是因為對 CUI0 的計量沒有包含計量該資產時現金流量的不確定性。相反，不確定的現金流量被當作是確定的現金流量進行列報。理性的主體不會以 CUI0 出售具有這些特徵的資產。

折現率

15·主體無論採用那一種方法計量資產的使用價值，用於折現現金流量的利率都不反映已對現金流量估計數作過調整的風險。否則，將會重複計算某些假設的影響。

16·如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率以估計折現率。其目的是，在盡可能的情況下，估計下述要素的市場評價：

- (1) 至資產使用期限結束為止整個期間的貨幣時間價值；以及
- (2) 附錄一第1段中的要素(2)，(4)和(5)，那些要素在一定程度上沒有引起對預計現金流量的調整。

17·作為起點，主體可能要考慮下述利率：

- (1) 採用類似資本資產定價模型技術確定的主體加權平均資本成本；
- (2) 主體的增量借款利率；以及
- (3) 其他的市場借款利率。

18·然而，對這些利率應予以調整，以便：

- (1) 反映市場評價中與預計現金流量有關的特定風險的方式；以及
- (2) 剔除與資產的預計現金流量或已經調整的預計現金流量無關的風險。

對諸如政治風險、貨幣風險以及價格風險應予以關注。

19·折現率與主體的資本結構以及為購買資產所採用的籌資方式無關，因為預期從資產中獲得的未來現金流量獨立於主體購買資產所採用的籌資方式。

20·第55段要求折現率是稅前利率。因此，如果預計折現率的利率基礎是稅後的，應對其加以調整以反映稅前利率。

21·通常，主體使用單一的折現率估計資產的使用價值。但是，如果使用價值對不同期間的風險差異方式或利率的期間結構反映靈敏，則主體應在不同的未來期間採用不同的折現率。

國際會計準則第 37 號

——準備、或有負債和或有資產

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產

目標	
範圍	段落 1 - 9
定義	10 - 13
準備和其他負債	11
準備與或有負債的關係	12 - 13
確認	14 - 35
準備	14 - 26
現時義務	15 - 16
過去事項	17 - 22
含有經濟利益的資源很可能流出	23 - 24
義務的可靠估計	25 - 26
或有負債	27 - 30
或有資產	31 - 35
計量	36 - 52
最佳估計	36 - 41
風險和不確定性	42 - 44
現值	45 - 47
未來事項	48 - 50
資產的預期處置	51 - 52
補償	53 - 58
準備的變化	59 - 60
準備的使用	61 - 62
確認和計量原則的應用	63 - 83
未來經營虧損	63 - 65
虧損性合同	66 - 69
重組	70 - 83
披露	84 - 92
過渡性規定	93
生效日期	95

《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》由第1段至95段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變化和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 37 號

——準備、或有負債和或有資產

目標

本準則的目標是確保將適當的確認標準和計量基礎運用於準備、或有負債和或有資產，並確保在財務報表的附註中披露充分的信息，以使使用者能夠理解它們的性質、時間和金額。

範圍

1· 本準則適用於所有主體對準備、或有負債和或有資產的會計核算，但以下各項除外：

- (1) 待執行合同（虧損性待執行合同除外）形成的準備、或有負債和或有資產；以及
- (2) [已刪除]；
- (3) 其他準則規範的準備、或有負債和或有資產。

2· 本準則不適用於《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認與計量》範圍內的金融工具（包括擔保）。

3· 待執行合同是指雙方均未履行任何義務或雙方均同等程度地履行了部分義務的合同。本準則不適用於待執行合同；除非其為虧損性合同。

4· [已刪除]

5· 如果其他準則規範了特定的準備、或有負債和或有資產，則主體應運用該準則而不是本準則。例如，《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》說明了購買方對在併購過程中估計的或有負債的處理方法。類似的，關於以下項目的準則也規定了特定的準備：

- (1) 建造合同（參見《國際會計準則第 11 號——建造合同》）；
- (2) 所得稅（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）；
- (3) 租賃（參見《國際會計準則第 17 號——租賃》）。但是，因為《國際會計準則第 17 號》未對已變為虧損性的經營租賃的核算提出具體要求，所以本準則應適用於這些情況；
- (4) 僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；以及
- (5) 保險合同（參見《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》）。但是，本準則適用於承保人除《國際財務報告準則第 4 號》範圍內所規定的由於保險合同義務與權利而產生的準備、或有負債和或有資產之外的準備、或有負債和或有資產。

6·一些作為準備處理的金額可能與收入的確認有關，例如主體提供擔保而收費。本準則不涉及收入確認。《國際會計準則第18號——收入》明確了收入確認條件，並且就確認標準的應用提供了實務指南。本準則不改變《國際會計準則第18號》的規定。

7·本準則將準備定義為時間或金額不確定的負債。在某些國家，“準備”也與一些項目相聯繫使用，例如折舊、資產減值和壞帳：它們是對資產帳面金額的調整，本準則不予涉及。

8·其他準則對支出是作為資產、還是作為費用處理作出了規定。本準則不涉及這些問題。相應地，本準則既禁止也不要求對提取準備時所確認的費用予以資本化。

9·本準則適用於重組（包括終止經營）準備。重組符合終止經營的定義時，《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》可能要求提供追加的披露。

定義

10·本準則中使用的下列術語，其含義為：

準備，指時間或金額不確定的負債。

負債，指主體因過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。

義務事項，指形成法定義務或推定義務的事項，這些法定義務或推定義務使主體別無其他現實的選擇，只能履行該義務。

法定義務，指因以下任意一項而產生的義務：

- (1) 合同（通過其明確的或隱含的條款）；
- (2) 法規；或者
- (3) 其他司法解釋。

推定義務，指因主體的行為而產生的義務，其中：

- (1) 由於以往實務中的習慣做法、公開的政策或相當明確的當前聲明，主體已向其他各方表明它將承擔特定的責任；並且
- (2) 結果，主體使其他各方形成了對主體將履行那項責任的合理預期。

或有負債，指：

- (1) 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者
- (2) 因過去事項而產生、但因下列原因而未予確認的現時義務：
 - [1] 履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者
 - [2] 該義務的金額不能足夠可靠地計量。

或有資產，指因過去事項而形成的潛在資產，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。

虧損性合同，指這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期

將獲得的經濟利益。

重組，指由管理層計劃和控制並重大地改變了以下兩項之一的方案：

- (1) 主體的業務範圍；或者
- (2) 經營業務的方式。

準備和其他負債

11·準備可以與諸如應付帳款和應計項目等其他負債區分開來，因為準備的償付所要求的未來支出的時間或金額是不確定的。而相反地，

- (1) 應付帳款是指為已收到或已提供的、並已開出發票或已與供應商達成正式協議的貨物或勞務進行支付的負債；以及
- (2) 應計項目是指為已收或已提供的、但還未支付、未開出發票或未與供應商達成正式協議的貨物或勞務進行支付的負債，包括欠僱員的金額（例如，與應計的假期支付有關的金額）。雖然有時需要對應計項目的金額或時間進行估計，但其不確定性一般要比對準備進行估計時面臨的不確定性小得多。

應計項目經常作為應付帳款和其他應付款的一部分進行報告，而準備則單獨地進行報告。

準備與或有負債的關係

12·從一般意義上講，所有準備都具有或有性質，因為它們在時間或金額上是不確定的。但是，在本準則中，“或有”這個術語用於不予確認的資產和負債，因為它們的存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。另外，術語“或有負債”用於不滿足確認標準的負債。

13·本準則區分了：

- (1) 準備——確認為負債（假定能作出可靠的估計），因為它們是現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出；以及
- (2) 或有負債——不確認為負債，因為它們是以下兩者之一：
 - [1] 潛在義務，主體是否存在會導致含有經濟利益的資源流出的現時義務還未得到證實；或者
 - [2] 不滿足本準則確認標準的現時義務（因為履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出，或者不能對該義務的金額作出足夠可靠的估計）。

確認

準備

14· 以下條件均滿足時應對準備予以確認：

- (1) 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務；
- (2) 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；以及
- (3) 該義務的金額能夠可靠地估計。

如果沒有滿足這些條件，不應確認任何準備。

現時義務

15· 在極少數情況下，會不清楚是否存在一項現時義務。在這些情況下，如果考慮所有可獲得的證據後，發現在資產負債表日多半會存在現時義務，那麼可以認為過去事項導致了一項現時義務。

16· 在幾乎所有的情況下，過去事項是否已導致了一項現時義務是明確的。在極少數情況下，例如在法律訴訟中，特定事項是否已發生或這些事項是否已產生了一項現時義務可能存在爭議。在這樣的情況下，主體應通過考慮所有可獲得的證據（包括專家的意見等）來確定資產負債表日是否存在現時義務。應予考慮的證據包括資產負債表日後事項提供的追加證據。在這些證據的基礎上：

- (1) 如果資產負債表日多半會存在現時義務，則主體應確認一項準備（如果滿足確認標準）；以及
- (2) 如果資產負債表日多半不會存在現時義務，那麼，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小（參見第86段），否則主體應披露一項或有負債。

過去事項

17· 形成現時義務的過去事項稱為義務事項。對於作為義務事項的事項，主體必須沒有其他現實的選擇，只能履行該事項形成的義務。僅當以下事項之一發生時才出現這種情況：

- (1) 義務的履行通過法律來執行；或者
- (2) 就推定義務而言，事項（可能是主體的行為）使其他方建立了一項合理預期，即主體將履行該義務。

18· 財務報表反映主體報告期末的財務狀況，而不反映主體未來可能的財務狀況。因此，對未來經營活動所需發生的費用不應確認準備。只有在資產負債表日存在的負債才能在主體資產負債表內予以確認。

19. 僅對與主體未來行為（即，未來經營活動）無關的過去事項所產生的義務確認準備。這種義務的例子有：對非法的環境破壞的處罰或清除費用，這兩者不論主體的未來行為如何，其履行均會導致含有經濟利益的資源流出主體。類似地，主體應在有義務治理已造成的環境破壞的範圍內，對油井或核電站的拆撤費用確認準備。相反，因商業壓力或法律要求，主體可能打算或需要發生支出以便在未來按特定方式經營（例如，在特定類型的工廠安裝煙塵過濾器）。因為主體能借助其未來行為避免未來支出，例如，改變經營方法，所以對於該未來支出，主體不承擔現時義務並且不確認準備。

20. 義務總會涉及義務指向的另一方。但是沒有必要知道義務指向的那一方的身份，實際上義務可能是對公眾承擔的。因為義務總是涉及對另一方的承諾，所以管理層或董事會的決定在資產負債表日並不形成推定義務，除非該決定在資產負債表日之前已經以一種相當具體的方式傳達給受影響的各方，使他們形成了主體將履行其責任的合理預期。

21. 一項不立即形成義務的事項可能會在以後形成義務，其原因在於法律變化或主體的行為（例如，相當具體的公開聲明）形成了一項推定義務。例如，在造成環境破壞時，可能沒有義務對其後果進行治理。但是，如果一項新的法律要求對現存的环境破壞進行治理，或主體用一種形成推定義務的方式公開承擔了治理的責任時，環境破壞便構成了義務事項。

22. 如果擬議中的新法律的具體條文還未定稿，那麼僅當該法律基本肯定會像起草的那樣頒佈時才形成義務。本準則中，這樣的義務視作法定義務。圍繞法律頒佈的情況之間存在的差異，使得確定促成某項法律基本肯定會頒佈的單個事項是不可能的。很多情況下，在法律頒佈之前，無法判斷該項法律是否基本肯定會頒佈。

含有經濟利益的資源很可能流出

23. 對於具有確認資格的負債，不僅必須存在現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出。本準則中^{*}，如果該事項多半會發生（即，該事項發生的可能性比其不發生的可能性大），則資源流出或其他事項的發生被認為是很可能的。現時義務不是很可能存在時，主體應披露一項或有負債。除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小（參見第 86 段）。

24. 如果有很多類似的義務（例如，產品保證或類似合同），則履行時要求資源流出的可能性應通過總體考慮該類義務來確定。雖然對於某個項目而言，資源流出的可能性小，但很可能需要流出一些資源以總體履行該類義務。如果出現這種情況，則應確認一項準備（如果能滿足其他確認標準）。

義務的可靠估計

25. 估計的使用是財務報表編製過程中的必不可少的一部分，並且不削弱財務報表的可

^{*} 本準則將“很可能”解釋為“多半會發生”，這種解釋並不一定適用於其他準則。

靠性。這一點對於準備來說尤其如此。因為從性質看，準備比資產負債表的大多數其他項目更具不確定性。除了極少數情況，主體均能確定可能的結果的範圍，從而能對足夠可靠地用於確認準備的義務做出估計。

26．在極少數情況下，不能對義務的結果作出可靠的估計，因此存在不能確認的負債。該負債應作為或有負債予以披露（參見第86段）。

或有負債

27．主體不應確認或有負債。

28．除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小，否則或有負債應按第86段的要求予以披露。

29．主體共同和各自對某項義務負有責任時，義務中預期由其他方履行的部分應作為或有負債處理。主體應將很可能要求含有經濟利益的資源流出的那部分義務確認為準備，除非在極少數情況下不能對該義務作出可靠的估計。

30．或有負債可能不按最初預料的方式發展，因此，應對它們進行持續的評價，以確定含有經濟利益的資源流出是否已變為很可能。如果以前作為或有負債處理的事項的未來經濟利益流出變為很可能了，則應在可能性發生變化的當期財務報表內確認一項準備（除非在極少數情況下不能做出可靠的估計）。

或有資產

31．主體不應確認或有資產。

32．或有資產通常由導致經濟利益可能流入主體的未計劃的事項或其他未預料到的事項形成。一個例子是主體通過法律程序提出索賠，其結果具有不確定性。

33．或有資產不應在財務報表內予以確認，因為確認或有資產可能會導致那些可能永遠不會實現的收益得到確認。但是，當收益基本肯定會實現時，相關資產已不是或有資產，此時對其確認是恰當的。

34．經濟利益很可能流入時，應按第89段的要求披露或有資產。

35．應對或有資產進行持續評價，以確保情況的發展在財務報表中得到適當反映。當經濟利益基本肯定會流入時，該資產和相關收益應在變化發生當期的財務報表內予以確認。如果經濟利益的流入已經變得很可能，主體應披露該或有資產（參見第89段）。

計量

最佳估計

36· 確認為準備的金額應是資產負債表日履行現時義務所要求支出的最佳估計。

37· 履行現時義務所要求支出的最佳估計，應是主體在資產負債表日履行該義務、或將該義務轉讓給第三方而合理支付的金額。在資產負債表日履行或轉讓義務通常不可能發生或是要求支付異常大的金額。然而，主體為履行或轉讓該義務進行合理支付的金額的估計，提供了資產負債表日履行現時義務所要求支出的最佳估計。

38· 對結果和財務影響的估計，是由主體的管理層根據判斷、同時輔之以類似交易的經驗和（某些情況下）獨立專家出具的報告來確定的。應考慮的證據包括資產負債表日後事項提供的追加證據。

39· 圍繞着應確認為準備的金額的不確定性，可根據情況採用不同的方式處理。如果予以計量的準備涉及大量的項目，則應以其相關的可能性，對各種可能結果進行加權來對義務進行估計。這種估計的統計方法稱為“預期價值法”。因此，給定金額的損失的可能性不同（比如說 60% 或 90%）時，準備的金額也是不同的。如果存在可能結果的連續區間，且該區間中每一點和其他各點的可能性都一樣，則可採用區間的中點。

示例

主體銷售貨物時向客戶保證商品售出後 6 個月內，主體承擔客戶因製造方面的缺陷發生的修理費用。如果在所有售出商品中發現較小缺陷，則要發生 100 萬的修理費用；如果在所有售出商品中發現較大缺陷，則要發生 400 萬的修理費用。主體過去的經驗和未來預測顯示，下一年度，75% 的已售商品將沒有缺陷，20% 的已售商品將有較小缺陷，5% 的已售商品將有較大缺陷。根據第 24 段的要求，主體應將保修義務作為整體來估計其資源流出的可能性。

修理費用的預期價值是：

$$(0 \times 75\%) + (100 \times 20\%) + (400 \times 5\%) = 40 \text{ (萬)}$$

40· 計量單項義務時，單個最可能的結果可能是該負債的最佳估計。但是，即使在這種情況下，主體也應考慮其他可能的結果。如果其他可能的結果大部分均比最可能的結果的金額高或低，則最佳估計將是較高或較低的金額。例如，如果主體不得不補救其為客戶建造的主要廠房中存在的嚴重失誤，則單個最可能金額可能是一次補救成功須花費的費用 1,000；但是，如果存在重大的可能性，有必要作進一步的補救，則應提取一項較大金額的準備。

41· 準備在稅前計量，因為準備的稅後結果及變化，應按《國際會計準則第 12 號——所得稅》進行處理。

風險和不確定性

42·在確定準備的最佳估計時，應對不可避免地圍繞很多事項和情況的風險和不確定性予以考慮。

43·風險描述結果的變化可能性。風險調整可能增加負債計量的金額。在不確定的情況下進行判斷需要謹慎，使收益或資產不會高估，費用或負債不會低估。但是，不確定性並不說明應提取過多的準備和故意誇大負債。例如，如果特別相反的結果的預計費用是在謹慎的基礎上進行估計的，那麼不能人為地認為該結果比實際的情況更可能出現。主體需要謹慎從事，以避免對風險和不確定性進行重複調整，導致準備高估。

44·應按第85段（2）的要求披露與支出金額相關的不確定性。

現值

45·如果貨幣時間價值的影響重大，準備的金額應是履行義務預期所需支出的現值。

46·因貨幣時間價值的影響，與資產負債表日後不久發生的現金流出有關的準備，比與較後發生的同樣金額的現金流出有關的準備負有更大的義務。因此，影響重大時，準備應予折現。

47·折現率應是反映貨幣時間價值的當前市場評價及該負債特有風險的稅前折現率。折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。

未來事項

48·對於可能影響履行義務所需金額的未來事項，如果有足夠的客觀證據表明它們將發生，則應在準備金額中予以反映。

49·預期的未來事項可能對準備的計量特別重要。例如，主體可能認為，在項目結束時清理場地的費用將因未來技術的變化而降低。確認的金額應反映技術上合格且公正的觀察者所做出的合理預測。這些預測是該觀察者考慮了清理場地時可使用技術等因素的所有證據後做出的。因此，恰當的做法是，在預測時考慮與應用現有技術過程中積累的經驗有關的預計費用減少額，或現有技術應用於比以前進行過的更大或更複雜的清理項目的預期費用。但是，除非得到足夠客觀的證據的支持，否則主體不應對全新的清理技術的發展進行預期。

50·如果存在足夠的客觀的證據表明，新法規基本肯定會頒佈，那麼新法規的潛在影響應在計量現時義務時予以考慮。實務中出現的情況的多樣化使確定在每種情況下均能提供充足、客觀證據的單獨事項是不可能的。所要求的證據包括，法規將有哪些要求、是否基本肯定在適當的時候會頒佈和實施。在很多情況下，直至新法規頒佈才存在足夠客觀的證據。

資產的預期處置

51. 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得。

52. 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使該預期處置與形成準備的事項有密切聯繫。主體應在涉及相關資產的準則所規定的時點，確認資產預期處置形成的利得。

補償

53. 如果償付準備所需支出的一部分或全部預期會由另一方補償，那麼當且僅當主體履行該義務就基本肯定會收到補償時，才確認該補償。該補償應作為一項單獨的資產處理。對補償確認的金額不應超過準備的金額。

54. 在損益表中，與準備有關的費用可以扣除對補償確認的金額後的淨額列報。

55. 有時，主體能夠讓另一方支付償付準備所要求支出的一部分或全部（例如，通過保險合同、豁免條款或供應商的保證）。另一方可能補償主體已付的金額或直接支付該金額。

56. 在大多數情況下，主體仍對涉及的全部金額負有責任，以致在第三方出於某種原因未能支付時，主體不得不償付全部金額。在這種情況下，應對負債全額確認準備，而且，應在主體償付該負債就基本肯定會收到補償的情況下，對預期的補償確認一項單獨的資產。

57. 在某些情況下，第三方未能支付時主體對涉及的費用不負有責任。在這種情況下，主體對這些費用不承擔義務，因而不應將其包括在準備中。

58. 如第 29 段指出的那樣，主體共同和各自負責的某項義務中，預期由其他方償付的部分應作為或有負債處理。

準備的變化

59. 在每個資產負債表日，應對準備進行覆核並予以調整，以反映當前的最佳估計。履行該義務不再是很可能要求含有經濟利益的資源流出時，準備應予轉記。

60. 如果使用折現，則應在各期增加準備的帳面金額，以反映時間的流逝。增加的金額應作為借款費用予以確認。

準備的使用

61. 準備應僅用於最初為該支出確認準備的支出。

62·只有與原準備有關的支出才能沖減該準備。將支出沖減原先為其他目的確認的準備會掩蓋對兩個不同事項的影響。

確認和計量原則的應用

未來經營虧損

63·對未來經營虧損不應確認準備。

64·未來經營虧損不符合第10段中負債的定義，以及第14段為準備設定的一般確認標準。

65·對未來經營虧損的預期，表明特定的經營資產可能發生減值。主體應按《國際會計準則第36號——資產減值》對這些資產進行減值測試。

虧損性合同

66·如果主體有一項虧損性合同，那麼該合同下的現時義務應作為準備予以確認和計量。

67·很多合同（例如，一些日常訂單）可以在不須支付給對方補償的情況下取消，因此不存在義務。其他一些合同對合同當事人同時確立了權利和義務。如果某些事項使一項合同成為虧損性合同，則該合同屬於本準則範圍的內容，且存在應予確認的負債。那些不是虧損性的待執行合同不在本準則規範。

68·本準則將虧損性合同定義為這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。合同的不可避免費用反映了退出該合同的最低淨成本，即履行該合同的成本與未能履行該合同而發生的補償或處罰兩者之中較低者。

69·在為虧損性合同設立單獨準備之前，主體應對該合同標的資產發生的減值損失進行確認（參見《國際會計準則第36號——資產減值》）。

重組

70·以下是可能符合重組定義的事項的例子：

- (1) 一組業務的出售或終止；
- (2) 在一個國家或地區的營業場所的關閉，或營業活動由一個國家或地區遷移至另一個國家或地區；
- (3) 管理層結構的變化，例如，取消一個層次的管理層；以及
- (4) 對主體經營性質和經營重點有重大影响的重要重組。

71·僅當滿足第14段為準備設立的一般確認標準時，才能對重組費用確認準備。第72

至 83 段對如何將一般確認標準應用於重組，提供了指南。

72. 重組的推定義務僅當主體有以下情況時形成：

(1) 有一項詳細、正式的重組計劃，該計劃至少明確了以下事項：

- [1] 涉及的業務或業務的一部分；
- [2] 受影響的主要場所；
- [3] 因其服務被終止而將得到補償的僱員的分佈、職務和大概人數；
- [4] 將承擔的支出；以及
- [5] 計劃何時實施；以及

(2) 通過開始實施該計劃，或向那些受其影響的各方通告該計劃的主要內容，已使那些受影響的各方形成了對主體將實施重組的合理預期。

73. 通過拆卸廠房、出售資產或者公開宣佈計劃的主要方面等，可以提供主體已經開始實施重組計劃的證據。公開宣佈重組的具體計劃，當且僅當其通過特定方式並相當詳細（即明確了計劃的主要內容）致使其他方（諸如客戶、供應商和僱員或其代表）形成了對主體將實施重組的合理預期時，才構成一項推定義務。

74. 為了使計劃在傳達給受影響的各方時足以形成推定義務，該計劃的實施需要儘早安排，並在不可能再對計劃做重大修訂的時間限度內完成。如果預期重組開始之前將有長時間的延遲，或重組將持續一段不合理的長時間，那麼該計劃現在不可能使其他各方建立關於主體承諾重組的合理預期，因為該時間限度內主體有機會改變其計劃。

75. 管理層或董事會在資產負債表日前做出的重組決定，在資產負債表日不形成一項推定義務，除非主體在資產負債表日之前已經：

(1) 開始實施重組計劃；或者

(2) 以相當特定的方式將重組計劃的主要方面傳達給受影響的各方，使他們形成了主體將實施重組的合理預期。

如果主體僅在資產負債表日之後才開始實施重組，或將其主要方面傳達給受其影響的各方。如果重組很重要，以至於不對其進行披露將影響使用者根據財務報表做出的經濟決策，那麼根據《國際會計準則第 10 號——資產負債表日後事項》的規定，要對此予以披露。

76. 雖然推定義務不是僅僅因管理層的決定產生的，但義務可能因這種決定及其他以往事項產生。例如，與僱員代表就解僱費進行的協商或與購買者就出售一項營業進行的談判，可能已經完成只等董事會批准。一旦獲得批准，並傳達給其他各方，而且滿足第 72 段的條件，主體就承擔了一項重組的推定義務。

77. 在某些國家，最終決策權屬於董事會，其成員包括管理層以外的利益代表（例如，僱員），或董事會作出決策前必須通知這些代表。因為董事會作出這些決策涉及與這些代表的溝通，因此這項決策可能形成一項重組的推定義務。

78. 直到主體承諾出售，即簽有約束性出售協議，才產生出售經營業務的義務。

79. 即使主體已作出決定出售某項經營業務並公開宣佈該決定，直到確定了購買者並簽有約束性的出售協議之時，才表明對出售作出了承諾。在簽有約束性出售協議之前，主體可

以改變主意，而且如果根據可接受條件找不到購買者，主體完全可以採取其他行動。如果出售經營業務構成重組的一部分，應按《國際會計準則第36號——資產減值》的要求，對該經營業務的資產作減值測試。如果出售僅是重組的一部分，則在約束性出售協議簽訂之前，重組的其他部分可以產生一項推定義務。

80·重組準備應僅包括重組引起的直接支出，這些直接支出同時是：

- (1) 重組所必需承擔的；並且
- (2) 與主體繼續進行的活動無關的。

81·重組準備不包括以下任一事項發生的費用：

- (1) 再培訓或重新安置留用職員；
- (2) 營銷；或者
- (3) 投資新系統或銷售網路。

這些支出與未來經營活動有關，在資產負債表日不是重組義務，這些支出應以與重組無關的基礎進行確認。

82·截至重組日發生的可辯認未來經營虧損不包括在準備中，除非它們與第10段定義的虧損性合同有關。

83·按第51段的要求，在計量重組準備時，不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使資產的出售構成重組的一部分。

披露

84·對於各類準備，主體應披露如下內容：

- (1) 期初和期末的帳面金額；
- (2) 當期增加的準備，包括現有準備的增加；
- (3) 當期使用的金額（即發生並沖銷準備的金額）；
- (4) 當期轉回的未使用金額；以及
- (5) 當期因時間流逝而增加的折現金額，以及任何折現率變化的影響。

不要求提供比較信息。

85·對於各類準備，主體應披露以下內容：

- (1) 義務性質的簡要描述，以及其導致的經濟利益流出的預期時間；
- (2) 有關這些經濟利益流出的金額或時間的不確定性的說明。如果必須提供充足的信
息，那麼主體應按第48段的要求，披露就未來事項所作的主要假設；以及
- (3) 預期補償的金額，說明就該預期補償已確認的資產的金額。

86·除非履行義務時經濟利益流出的可能性極小，否則主體應在資產負債表日簡要地披露各類或有負債的性質，並在可行的情況下披露：

- (1) 其財務影響的估計，按第36至52段進行計算；

(2) 與流出的金額或時間有關的不確定性的說明；以及

(3) 補償的可能性。

87. 在確定哪些準備或或有負債可以合併為一個類別時，必須考慮這些項目的性質是否足夠類似，以至對他們用一項說明，就能夠滿足第 85 段 (1) 和 (2) 以及第 86 段 (1) 和 (2) 的要求。因此，將與不同產品保證有關的金額作為單獨一類準備處理可能是恰當的，但是將與一般保證有關的金額和受法律程序約束的金額作為單獨一類準備處理則是不恰當的。

88. 如果準備和或有負債由相同的一系列情況形成，主體應按第 84 段至 86 段的要求進行披露，披露的方式應表明該準備和或有負債之間的關係。

89. 如果經濟利益很可能流入，主體應在資產負債表日簡要地披露或有資產的性質。並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數，該估計數按第 36 段至 52 段中為準備所設立的原則進行計算。

90. 或有資產的披露避免就收益產生的可能性提供誤導信息是重要的。

91. 如果因不可行而沒有披露第 86 段和 89 段要求的信息，則應說明該事實。

92. 在極少數情況下，披露第 84 段至 89 段所要求的部分或全部信息，預期會嚴重損害在與其他方對準備、或有負債或或有資產有爭端的主體的地位。在這樣的情況下，主體不需要披露這些信息，但應披露該爭端的一般性質、以及沒有披露該信息的事實和原因。

過渡性規定

93. 在本準則生效日期（或之前）採用本準則所造成的影響，應作為首次採用本準則的當期留存收益期初餘額的調整數予以報告。鼓勵但不要求主體調整最早列報期間的留存收益期初餘額並且重述比較信息。如果不重述比較信息，應披露該事實。

94. [已刪除]

生效日期

95. 本準則對報告期自 1999 年 7 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。鼓勵提前採用。如果主體在 1999 年 7 月 1 日之前採用本準則，應披露這一事實。

96. [已刪除]

國際會計準則第 38 號

——無形資產

本準則文本包含了截至2004年3月31日新發佈和修改的國際財務報告準則所導致的對本準則的修改。

目 錄

國際會計準則第38號——無形資產

目標	段落 1
範圍	2 - 7
定義	8 - 17
無形資產	9 - 17
可辨認性	11 - 12
控制	13 - 16
未來經濟利益	17
確認和計量	18 - 67
單獨取得	25 - 32
作為企業合併的一部分取得	33 - 43
計量企業合併中取得的無形資產的公允價值	35 - 41
取得的正在進行的研究與開發項目的後續支出	42 - 43
以政府補助的形式取得	44
資產交換	45 - 47
自創商譽	48 - 50
內部產生的無形資產	51 - 67
研究階段	54 - 56
開發階段	57 - 64
內部產生的無形資產的成本	65 - 67
費用的確認	68 - 71
不確認為資產的以往費用	71
確認後的計量	72 - 87
成本模式	74
重估價模式	75 - 87
有用壽命	88 - 96
有限有用壽命的無形資產	97 - 106
攤銷期和攤銷方法	97 - 99
殘值	100 - 103
攤銷期和攤銷方法的覆核	104 - 106
不確定有用壽命的無形資產	107 - 110
有用壽命評估的覆核	109 - 110

帳面金額的可收回性——減值損失	111
報廢和處置	112 - 117
披露	118 - 128
一般要求	118 - 123
用重估價模式進行確認後計量的無形資產	124 - 125
研究與開發支出	126 - 127
其他信息	128
過渡性規定和生效日期	129 - 132
相似資產的交換	131
提前採用	132
《國際會計準則第38號》(1998年發佈)的撤銷	133

《國際會計準則第38號——無形資產》由第1段至133段組成。所有段落都具有同等效力，但國際會計準則理事會在採納本準則時保留了原國際會計準則委員會的段落格式。本準則應結合其目標和結論基礎、《國際財務報告準則前言》以及《編報財務報表的框架》的內容一併閱讀。在缺乏明確指南的情況下，《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定了選擇和應用會計政策的基礎。

國際會計準則第 38 號

——無形資產

目標

1·本準則的目標是對沒有在其他國際會計準則中特別涉及的無形資產的會計處理進行規範。本準則要求主體當且僅當特定條件滿足時才確認無形資產。本準則也對如何計量無形資產的帳面金額作了規定，並就無形資產的特定披露提出了要求。

範圍

2·本準則適用於無形資產的會計核算，但以下項目除外：

- (1) 由其他國際會計準則規範的無形資產；
- (2) 《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》中定義的金融資產；以及
- (3) 礦產權，以及礦產、石油、天然氣和類似非再生性資源的勘探支出或開發和採掘支出。

3·如果其他國際會計準則對某特定類型的無形資產作了規範，那麼主體應運用該項準則而不是本準則。例如，本準則不適用於以下項目：

- (1) 主體在正常經營過程中持有待售的無形資產（參見《國際會計準則第2號——存貨》和《國際會計準則第11號——建造合同》）。
- (2) 遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第12號——所得稅》）。
- (3) 屬於《國際會計準則第17號——租賃》範圍內的租賃。
- (4) 僱員福利所形成的資產（參見《國際會計準則第19號——僱員福利》）。
- (5) 《國際會計準則第39號》中定義的金融資產。一些金融資產的確認和計量由以下準則規範：《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》、《國際會計準則第28號——聯營中的投資》以及《國際會計準則第31號——合營中的權益》。
- (6) 企業合併中取得的商譽（參見《國際財務報告準則第3號——企業合併》）。
- (7) 在《國際財務報告準則第4號——保險合同》規範的保險合同中，由承保人的合同權利形成的遞延合併成本和無形資產。《國際財務報告準則第4號》制定了適用於遞延合併成本的特定披露要求，但這些要求不適用於無形資產。因此，本準則中的披露要求適用於這種無形資產。

(8) 按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》，歸類為持有待售的非流動無形資產（或是包含在持有待售的處置組中）。

4. 一些無形資產可能會以實物為載體，例如光碟（對計算機軟件而言）、法律文件（對許可證或專利權而言）或膠片。在確定一項包含無形和有形元素的資產是應按《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》處理，還是作為一項無形資產而按本準則處理時，主體需要通過判斷來評價哪個元素更重要。例如，一台由計算機控制的機械工具沒有特定計算機軟件就不能運行時，則說明該軟件構成相關硬件不可缺少的組成部分，從而該軟件應作為不動產、廠場和設備處理。同樣的原則適用於計算機操作系統。如果計算機軟件不是相關硬件不可缺少的組成部分，則該軟件應作為無形資產核算。

5. 本準則還適用於廣告、培訓、開辦、研究與開發活動的支出等。研究與開發活動是為了開發知識而進行的。因此，雖然這些活動可能會產生有實物形態的資產（例如，原型），但該資產的實物元素次於其無形元素（即包含在實物元素中的知識）。

6. 就融資租賃而言，基礎資產可能是有形的，也可能是無形的。初始確認後，承租人應按本準則的規定核算因融資租賃而持有的無形資產。電影、錄像、戲劇、手稿、專利權和版權等項目的許可證協議中的權利不在《國際會計準則第17號》的範圍之內，而是在本準則範圍之內。

7. 如果某些活動或交易非常特殊，以致於可能引起需要用其他方式處理的會計問題，那麼該活動或交易可能會被排除在某項國際會計準則的範圍之外。採掘業中因石油、天然氣和礦產的勘探或開發和採掘而發生的支出，以及保險合同就屬於上述情況。因此，本準則不適用於這類活動和合同所發生的支出。但是，本準則適用於採掘業或承保人使用的其他無形資產（例如計算機軟件）和發生的其他支出（例如開辦費用）。

定義

8. 本準則使用的下列術語，其含義為：

活躍市場，指滿足以下所有條件的市場：

- (1) 市場中交易的項目是同質的；
- (2) 通常可在任何時候找到自願的買方和賣方；以及
- (3) 價格公開。

企業合併的協議日，指合併各方實質性協議達成的日期，對於公開上市的主體，是達成並向公眾宣佈的日期。就惡意接管而言，合併各方實質性協議達成的最早日期，是足夠數量的被購方所有者接受購買方為取得對被購方的控制權的出價的日期。

攤銷，指在無形資產的有用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

資產，指符合以下條件的資源：

- (1) 由於過去事項而由主體控制的；並且

(2) 預期會導致未來經濟利益流入主體。

帳面金額，指資產負債表內確認的資產的金額減去相關累計攤銷額和累計減值損失後的餘額。

成本，指資產購置或生產時，為取得該項資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值，或者在適用的情況下，按照其他國際財務報告準則的特定要求（例如《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》）初始確認某資產時歸屬到該資產的金額。

應折舊金額，指資產的成本或財務報表中代替成本的其他金額，減去其殘值後的餘額。

開發，指在開始商業性生產或使用前，將研究成果或其他知識應用於某項計劃或設計，以生產新的或具有實質性改進的材料、裝置、產品、工序、系統或服務。

主體特定價值，指主體預期從資產的持續使用和有用壽命結束時的處置中形成的、或預期在清算負債時發生的現金流量的現值。

資產的公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換的金額。

減值損失，指資產的帳面金額超出其可收回金額的金額。

無形資產，指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。

貨幣性資產，指持有的貨幣以及將以固定或可確定金額的貨幣收到的資產。

研究，指為獲取新的科學或技術知識並理解它們而進行的具有創造性和有計劃的調查。

無形資產的殘值，指如果資產已處於其有用壽命結束時的年限和預計狀態，主體目前將從資產處置中獲得的扣除預計處置費用後的預計金額。

有用壽命，指：

(1) 資產預期可供主體使用的期限；或者

(2) 主體預期能從該資產的使用中獲取的產量或者類似計量單位的數量。

無形資產

9. 主體在科學或技術知識、新工序或系統的設計和完成、許可證、知識產權、市場知識和商標（包括品牌名稱和報刊名）等無形資源的獲得、開發、維護和提高方面，經常會消耗資源或承擔負債。這些大的類別中包括的項目的通常例子有：計算機軟件、專利權、版權、電影片、客戶名單、抵押服務權、捕撈許可證、進口配額、特許權、客戶或供應商的關係、客戶的信賴、市場份額和銷售權。

10. 第9段中描述的项目並不都符合無形資產的定義，即可辨認性、對資源的控制和存在未來經濟利益。如果本準則涉及的某项目不符合無形資產的定義，那麼為獲得它或在內部創造它而發生的支出應在發生時確認為費用。但是，如果該项目是在企業合併中取得的，那麼它構成購買日所確認商譽的一部分（參見第68段）。

可辨認性

11. 無形資產的定義要求無形資產是可辨認的，以便與商譽清楚地區分開來。企業合併中取得的商譽代表了購買者為了從不能單獨辨認並獨立確認的資產中獲得預期未來經濟利益而進行的支付。這些未來經濟利益可能產生於取得的可辨認資產之間的協同作用，也可能產生於購買者在企業合併中準備支付的、但卻不符合在財務報表上確認條件的資產。

12. 資產在符合以下條件時，滿足無形資產定義中的可辨認性標準：

- (1) 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換；或者
- (2) 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。

控制

13. 如果主體有權獲得潛在資源產生的未來經濟利益，並能約束其他方獲取這些利益，那麼說明該主體控制了該資產。主體控制無形資產產生未來經濟利益的能力，一般來自法庭可強制執行的法定權利。在缺少法定權利時，證明控制的存在較為困難。但是，權利的法定強制性並不是形成控制的必要條件，因為主體可用其他方法來控制未來經濟利益。

14. 市場和技術知識可能會產生未來經濟利益。如果該知識受到版權、貿易協議約束（如果允許）等法定權利或僱員保密法定職責的保護，那麼說明該主體控制了這些利益。

15. 主體可能有一組熟練員工，並能認定通過培訓會令員工的技術有所長進，從而產生未來經濟利益。主體可能預期員工將繼續將其技術貢獻於該主體。但是，主體通常無法對因擁有一組熟練員工和培訓所引起的預期未來經濟利益實施足夠的控制，因而不能認為這些項目符合無形資產的定義。由於類似的原因，特定的管理或技術才能不可能符合無形資產的定義，除非其使用以及預期從中獲得未來經濟利益受法定權利的保護，並符合無形資產定義的其他方面。

16. 主體可能擁有一定的客戶基礎或市場份額，並由於為建立客戶關係和信賴付出了努力而期望這些客戶繼續與其進行商業往來。但是，因為缺乏法定權利來保護或缺乏其他方式來控制這種與客戶的關係或客戶對主體的信賴，所以主體一般無法對這種客戶關係和客戶信賴引起的經濟利益實施足夠的控制，從而不能認為這些項目（客戶基礎、市場份額、客戶關係、客戶信賴）符合無形資產的定義。在客戶關係缺少法定權利保護的情況下，交換相同或相似非契約性質的客戶關係的交易行為（除了作為企業合併的一部分），可以證明主體能夠控制預期從這些客戶關係中流入的未來經濟利益。因為這種交易也能證明客戶關係是可分的，所以這些客戶關係符合無形資產的定義。

未來經濟利益

17·無形資產引起的未來經濟利益可能包括銷售產品和提供勞務的收入、或主體使用該無形資產而“節約”的成本或獲得的其他利益。例如，在生產工序中使用知識產權，可能會降低未來生產成本，而不是增加未來收入。

確認和計量

18·將某項目確認為無形資產要求主體能證明該項目滿足以下條件：

- (1) 無形資產的定義（參見第8段至17段）；以及
- (2) 確認條件（參見第21段至23段）。

本規定適用於取得或內部產生無形資產時發生的初始成本，以及對該資產進行擴建、組件替換、維護等活動發生的後續成本。

19·第25段至32段規範確認標準在單獨取得無形資產中的應用，第33段至43段規範確認標準在企業合併中取得無形資產中的應用。第44段規範以政府補助形式取得的無形資產的初始計量，第45段至47段規範無形資產的交換，第48至50段規範自創商譽的會計處理，第51段至67段規範內部產生無形資產的初始確認和計量。

20·無形資產的性質決定了，在許多情況下，不存在對資產的擴建或組件替換的條件。相應地，大部分的後續支出很可能是為了維持現有無形資產內含的預期未來經濟利益，而不符合本準則中的無形資產定義和確認標準。此外，將後續支出直接歸屬於特定的無形資產而不是整個業務通常也比較困難。因此，後續支出——取得的無形資產在初始確認後或內部產生的無形資產在完成後發生的支出——極少會在資產的帳面金額中確認。與第63段一致，商標、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目（無論是外部取得的還是內部產生的）發生的後續支出總是在發生時確認為損益。因為這種支出不能與開發整個業務的支出區分開來。

21·當且僅當滿足以下條件時，無形資產應予確認：

- (1) 歸屬於該資產的未來經濟利益很可能流入主體；以及
- (2) 該資產的成本能夠可靠地計量。

22·主體應使用合理並有證據的假定來評價未來經濟利益流入的可能性，這些假定代表主體的管理層對在資產有用壽命內將存在的一系列經濟狀況的最好估計。

23·主體應依照初始確認時可獲得的證據，尤其是外部證據，運用判斷來評價歸屬於因使用資產而產生的未來經濟利益流入的確定程度。

24·無形資產應以成本進行初始計量。

單獨取得

25. 一般地，主體單獨取得無形資產所支付的價格反映了對資產內含的預期未來經濟利益流入主體可能性的期望。換言之，資產的成本已經反映了可能性的影響。因此，單獨取得的無形資產被認為總是滿足第 21 段（1）中可能性確認標準的。

26. 此外，如果某項無形資產是單獨取得的，那麼該無形資產的成本一般能夠可靠的計量。購買對價是以現金或其他貨幣性資產的形式支付時，更是如此。

27. 某項單獨取得的無形資產，其成本包括：

- （1） 購買價格，含進口稅和不能退還的購貨稅款，扣除銷售折扣和回扣；以及
- （2） 任何可直接歸屬於使資產達到預定使用狀態的支出。

28. 可直接歸屬成本的例子包括：

- （1） 使資產達到使用狀態而直接發生的僱員福利（見《國際財務報告準則第19號——僱員福利》中的定義）支出；
- （2） 使資產達到使用狀態而直接發生的專業人員服務費；以及
- （3） 測試資產是否正常運作的成本。

29. 不屬於無形資產成本的支出的例子包括：

- （1） 推廣一項新產品或勞務的成本（含廣告和營銷活動支出）；
- （2） 向新的地區或新的客戶群體推廣業務的成本（含員工培訓支出）；以及
- （3） 管理費用和其他一般間接費用。

30. 當無形資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件時，停止在資產的帳面金額中確認成本。因此，無形資產的使用或再配備成本不計入資產的帳面金額。例如，下列成本不計入無形資產的帳面金額：

- （1） 將一項達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件的資產投入使用時發生的成本；以及
- （2） 初始運作損失，比如在對資產產出的規模需求形成之前發生的損失。

31. 一些經營活動的發生與無形資產開發有關，但為了使資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件，它們並非必不可少。這些偶發性的經營可能發生於開發活動之前，也可能發生於開發活動期間。因為對於使資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件，偶發性的經營並非必不可少，因此，偶發性經營的收益和相關費用應立即確認為損益，並納入各自的收益和費用類別中。

32. 如果無形資產價款的延期支付超過了正常信用期限，那麼其成本是其等值現金價格。該金額與支付總額之間的差額，除非按《國際會計準則第 23 號——借款費用》中允許選用的處理方法予以資本化，否則應在信用期內確認為利息費用。

作為企業合併的一部分取得

33·按《國際財務報告準則第3號——企業合併》的規定，如果無形資產是在企業合併中取得的，那麼該無形資產的成本是其在購買日的公允價值。無形資產的公允價值反映了對資產內含的預期未來經濟利益流入主體的可能性的市場期望。換言之，該無形資產的公允價值計量已經反映了可能性的影響。因此，企業合併中取得的無形資產被認為總是滿足第21段(1)中可能性確認標準的。

34·因此，按照本準則和《國際財務報告準則第3號》，無論被購方的無形資產是否在企業合併前已經確認，只要該資產的公允價值能夠可靠計量，購買方就應在購買日將其獨立於商譽確認為一項無形資產。這意味著，如果一項正在進行的被購方研究與開發項目符合無形資產的定義且其公允價值能可靠計量，購買方應將其獨立於商譽確認為資產。在滿足以下條件時，正在進行的被購方研究與開發項目符合無形資產的定義：

- (1) 符合資產的定義；以及
- (2) 是可辨認的，即可分離的或源自合同性權利或其他法定權利。

計量企業合併中取得的無形資產的公允價值

35·企業合併中取得的無形資產，其公允價值通常能以充分的可靠性計量，從而獨立於商譽予以確認。如果用於計量無形資產的公允價值的估計存在一個具有不同概率的可能結果的區間，公允價值的計量要考慮這種不確定性，但並不表明公允價值不能可靠計量。如果企業合併中取得的無形資產的有用壽命是有限的，那麼存在一個可推翻的假定，即其公允價值能夠可靠計量。

36·企業合併中取得的無形資產可能是可分離的，但只有與相關的有形或無形資產在一起時才如此。例如，雜誌的刊名可能無法獨立於相關的訂戶數據庫出售，或者，天然泉水的商標可能與特定的泉眼有關，但不能獨立於該泉眼出售。在這種情況下，如果資產組中各資產的單獨公允價值不能可靠計量，購買方應將該資產組獨立於商譽確認為單項資產。

37·類似地，術語“品牌”和“品牌名”經常作為商標和其他標誌的同義語出現。但是，前者是通用的市場名詞，專指一組互為補充的資產，比如商標（或服務標誌）及其相關的貿易名稱、配方、處方和技術專長。對於構成品牌的一組互為補充的資產，如果各資產的單獨公允價值不能可靠計量，購買方應將該資產組確認為單項資產。若能可靠計量，在資產組中各個資產具有相似有用壽命的情況下，購買方可以將該資產組確認為單項資產。

38·企業合併中取得的無形資產，只有當該資產源自法定權利或其他合同性權利，並且符合下述條件之一時，才不可能對其公允價值進行可靠計量：

- (1) 是不可分離的；或者
- (2) 是可分離的，但不存在相同或相似資產交換交易的歷史記錄或證據，並由於其他原因導致公允價值估計依賴於不可測的變量。

39·活躍市場中的市場報價提供了對無形資產公允價值的最可靠的估計（參見第 78 段）。恰當的市場價格一般是現行出價。在無法獲得現行出價的情況下，如果類似交易的最近交易日和資產公允價值估計日之間的經濟情況沒有發生重大變化，那麼可以類似交易的最近價格為基礎來估計公允價值。

40·如果無形資產不存在活躍市場，那麼其公允價值應反映購買日主體基於可獲得的最好信息，在熟悉情況並自願的當事人之間進行的公平交易中，為取得該資產所支付的金額。在確定該金額時，主體應考慮類似資產近期交易的結果。

41·經常購買和出售獨特無形資產的某些主體已開發出間接估計無形資產公允價值的技術。如果這些技術是為了估計公允價值，並能反映該無形資產所屬行業的現行交易和實務，這些技術可用於企業合併中取得的無形資產的初始計量。只要適用，這些技術包括：

- （1）利用反映現行市場交易的因素乘以某些資產獲利指標（例如收入、市場份額以及營業利潤等），或乘以在公平交易中授權許可第三方使用無形資產而獲得的特許權使用費（“特許權救濟”法）；或者
- （2）對資產產生的預計未來淨現金流量進行折現。

取得的正在進行的研究與開發項目的後續支出

42·下列研究或開發支出應按第 54 段至 62 段進行會計處理：

- （1）與單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目有關的支出；以及
- （2）取得該項目後發生的支出。

43·應用第 54 段至 62 段的規定意味著單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目應當：

- （1）如果是研究支出，在發生時確認為費用；
- （2）如果是開發支出，但不滿足第 57 段中將開發支出確認為無形資產的標準，在發生時確認為費用；並且
- （3）如果是開發支出，並滿足第 57 段中的確認標準，增加取得的正在進行的研究與開發項目的帳面金額。

以政府補助的形式取得

44·在有些情況下，主體可通過政府補助的形式免費或僅支付名義對價取得無形資產。政府將機場著陸權、經營廣播或電視台的特許權、進口許可證或配額、或是使用其他限制性資源的權利等無形資產轉讓或分配給主體時，就可能出現以上情況。按《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，主體可以選擇以公允價值對無形資產和補助進行初始確認。如果主體選擇不以公允價值對資產進行初始確認，則可以名義金額（《國

際會計準則第20號》允許的其他處理方法)，加上可直接歸屬於使資產達到預期使用狀態所需的支出，對資產進行初始確認。

資產交換

45·通過換入非貨幣性資產或者資產、或者貨幣性資產與非貨幣性資產組合，可以取得一項或多項無形資產。下面的討論僅限於非貨幣性資產之間的交換，但也適用於前句所描述的各種資產交換。這種無形資產，其成本應以公允價值計量，除非（1）交換交易缺乏商業實質，或者（2）換入和換出資產的公允價值都不能可靠計量。即使主體不能立即對換出資產終止確認，換入資產也應接上述方式計量。如果換入資產不以公允價值計量，其成本應以換出資產的帳面金額計量。

46·主體確定一項交換交易是否具有商業實質，其依據是考慮由於該項交易的發生預期使主體未來現金流量變動的程度。如果一項交換交易符合以下標準，則可認為具有商業實質：

- （1）換入資產的現金流量指標（即風險、時間和金額）與換出資產的現金流量指標不同；或者
- （2）由於交換交易的發生，主體經營中受該項交易影響的主體特定價值部分發生了改變；並且
- （3）（1）與（2）之間的差異與被交換資產的公允價值重大相關。

為了確定一項交換交易是否具有商業實質，主體經營中受該項交易影響的主體特定價值部分應當反映稅後的現金流量。上述分析的結果可能不需要主體進行詳細的計算即是清楚的。

47·第21段（2）中的無形資產確認的一個條件是資產成本能夠可靠計量。對於不存在可比市場交易的無形資產，如果（1）對公允價值合理估計的變動幅度相對該資產並不重大，或者（2）在此幅度內各估計值的概率能夠合理評價並用於公允價值估計，則該資產的公允價值是能夠可靠計量的。如果主體能可靠確定換入資產或換出資產的公允價值，則換入資產的成本應以換出資產的公允價值計量，除非換入資產的公允價值更加清楚明瞭。

自創商譽

48·自創商譽不應確認為資產。

49·在有些情況下，為創造未來經濟利益需發生支出，但這類支出不會產生能滿足本準則確認標準的無形資產。這類支出經常被認為有助於形成自創商譽。自創商譽不應確認為資產，因為它不是能以成本可靠計量並由主體控制的可辨認資源（既不是可分離的，也非源自合同性權利或其他法定權利）。

50·在任何時點上，主體的市價與其可辨認淨資產的帳面金額之間的差額，可能反映出一系列影響主體價值的因素。然而，這種差額並不代表主體所控制的無形資產的成本。

內部產生的無形資產

51· 評價內部產生的無形資產是否具備確認資格有時是困難的，因為主體難以：

- (1) 確定是否存在以及何時存在將產生預期未來經濟利益的可辨認資產；以及
- (2) 可靠地確定該資產的成本。在有些情況下，內部產生無形資產的成本不能與保持或提高主體自創商譽或進行日常經營的成本區分開來。

因此，除了要遵循無形資產確認和初始計量的一般要求外，主體還應將以下第 52 段至 67 段中的要求和指南應用於所有內部產生的無形資產。

52· 為評價內部產生的無形資產是否滿足確認標準，主體應將資產的形成過程分為：

- (1) 研究階段；以及
- (2) 開發階段。

雖然本準則已對術語“研究”和“開發”作了界定，但在本準則中，術語“研究階段”和“開發階段”具有較廣的含義。

53· 如果主體不能區分創造無形資產的內部項目的研究階段和開發階段，那麼該主體應將該項目的支出視同僅在研究階段發生來處理。

研究階段

54· 研究（或內部項目的研究階段）不會產生應予確認的無形資產。研究（或內部項目的研究階段）的支出應在其發生時確認為費用。

55· 在內部項目的研究階段，主體不能證明存在將產生很可能的未來經濟利益的無形資產。因此，這類支出應在其發生時確認為費用。

56· 研究活動的例子有：

- (1) 以獲取新知識為目的的活動；
- (2) 研究成果或其他知識的應用研究、評價和最終選擇；
- (3) 材料、設備、產品、工序、系統或服務替代品的研究；以及
- (4) 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務的可能替代品的配製、設計、評價和最終選擇。

開發階段

57· 當且僅當主體能證明以下所有各項時，開發（或內部項目的開發階段）產生的無形資產應予確認：

- (1) 完成該無形資產以使其能使用或出售，在技術上可行。
- (2) 有完成該無形資產並使用或出售它的意圖。
- (3) 有能力使用或出售該無形資產。

(4) 該無形資產如何產生很可能的未來經濟利益。其中，主體能夠證明存在無形資產的產出市場或無形資產本身的市場或者，如果該無形資產將在內部使用，那麼應證明該無形資產的有用性。

(5) 有足夠的技術、財務資源和其他資源支援，以完成該無形資產的開發，並使用或出售該無形資產。

(6) 對歸屬於該無形資產開發階段的支出，能夠可靠地計量。

58. 有些情況下，主體可以在內部項目的開發階段確定一項無形資產，並證明該資產將產生很可能的未來經濟利益。這是因為項目的開發階段比研究階段進了一步。

59. 開發活動的例子有：

(1) 生產前或使用前的原型和模型的設計、建造和測試；

(2) 含新技術的工具、夾具、模具和沖模的設計；

(3) 不具有商業性生產經濟規模的試生產廠房的設計、建造和營運；以及

(4) 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務所選定的替代品的設計、建造和測試。

60. 在證明無形資產如何產生很可能的未來經濟利益時，主體應按《國際會計準則第36號——資產減值》中的原則來評價將從該資產中獲得的未來經濟利益。如果該資產僅能與其他資產一起產生經濟利益，則主體應運用《國際會計準則第36號》中設立的現金產出單元概念。

61. 有可利用的資源來完成、使用無形資產並從中獲取經濟利益，可以通過闡明存在所需的技術、財務和其他資源以及主體可獲得這些資源的業務計劃等來證明。在某些情況下，主體可能通過獲取借款人願意為該計劃提供所需資金的聲明來證明可獲得的外部資金。

62. 主體的成本計算系統常常能夠可靠地計量內部產生的無形資產的成本，例如獲得版權或特許權、或者開發計算機軟件時發生的薪金和其他支出。

63. 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目不應確認為無形資產。

64. 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目的支出不能與整個業務開發成本區分開來。因此，這類項目不應確認為無形資產。

內部產生的無形資產的成本

65. 就第24段而言，內部產生的無形資產的成本是，自無形資產首次滿足第21段、22段和57段的確認標準後所發生支出的總額。第71段禁止恢復以前年度財務報表或中期報告中確認為費用的支出。

66. 內部產生的無形資產的成本，由可直接歸屬於該資產的創造、生產並使該資產能夠以管理層預定的方式運作的所有必要支出組成。可直接歸屬成本的例子有：

(1) 產生無形資產時使用或消耗的材料和勞務費成本；

- (2) 因產生無形資產發生的僱員福利（見《國際會計準則第19號——僱員福利》中的定義）成本；
- (3) 法定權利註冊費；以及
- (4) 用於產生該資產的專利權和特許權攤銷。

《國際會計準則第23號——借款費用》對將利息確認為內部產生的無形資產成本的一個要素確立了標準。

67· 以下各項不構成內部產生的無形資產的成本：

- (1) 銷售費用、管理費用和其他一般性間接費用，但當其可以直接歸屬於使資產達到使用狀態時則除外；
- (2) 資產達到預定績效前發生的可辨認的無效和初始運作損失；以及
- (3) 為運行該資產而培訓員工所發生的支出。

第 65 段的示例

某主體正在開發一道新的生產工序。在 20X5 年發生的支出為 CU1,000^{*}，其中，CU900 是 20X5 年 12 月 1 日前發生的，CU100 是 20X5 年 12 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日之間發生的。該主體可以證明，在 20X5 年 12 月 1 日，生產工序滿足無形資產的確認標準。工序中所含專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU500。

20X5 年末，生產工序以成本 CU100（確認標準滿足日即 20X5 年 12 月 1 日後發生的支出）確認為一項無形資產。20X5 年 12 月 1 日前發生的支出 CU900 應確認為費用，因為直到 20X5 年 12 月 1 日才滿足確認標準。該支出將永遠不能構成在資產負債表內確認的生產工序的成本的一部分。

20X6 年，發生的支出為 CU2,000。20X6 年末，工序中所含專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU1,900。

20X6 年末，生產工序的成本是 CU2,100（20X5 年末確認的支出 CU100 加上 20X6 年確認的支出 CU2,000）。為將生產工序在確認減值損失前的帳面金額（CU2,100）調整至其可收回金額（CU1,900），主體應確認減值損失 CU200。如果滿足《國際會計準則第 36 號》中減值損失轉回的要求，該項減值損失將在以後期間轉回。

費用的確認

68· 無形項目發生的支出應在其發生時確認為費用，除非：

- (1) 它構成滿足確認標準的無形資產的成本的一部分（參見第18段至67段）；或者

^{*} 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）計價。

- (2) 該項目是在企業合併中取得的，並且不能確認為一項無形資產。在這種情況下，該支出（包含在企業合併成本中）應構成在購買日分攤至商譽的金額的一部分（參見《國際財務報告準則第3號——企業合併》）。

69·有些情況下，支出是為了向主體提供未來經濟利益而發生的，但沒有取得或產生可予確認的無形資產或其他資產。在這些情況下，該支出應在發生時確認為費用。例如，除非構成企業合併成本的一部分，研究支出總是應在其發生時確認為費用（參見第54段）。其他應在發生時確認為費用的支出的例子包括：

- (1) 開辦活動支出（即開辦費用），除非這種支出按《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》的規定應包括在不動產、廠場和設備項目成本中。開辦費用可能包括設立法定主體時發生的法律和文祕方面的費用等設立費用、開設一項新設施或開展一項新業務而發生的支出（開業前費用）、或者開始新的經營的支出或新產品或工序投產而發生的支出（經營前費用）。
- (2) 培訓活動支出。
- (3) 廣告和營銷活動支出。
- (4) 主體部分或全部遷址或重組的支出。

70·第68段不阻止將交付商品或提供勞務前發生的預付款確認為資產。

不確認為資產的以往費用

71·初始確認為費用的無形項目支出，不應在以後確認為無形資產成本的一部分。

確認後的計量

72·主體應當選擇第74段中的成本模式或第75段中的重估價模式作為其會計政策。如果一項無形資產以重估價模式計量，該資產所屬類別中的其他所有資產也都應以同樣的模式計量，除非這些資產不存在活躍市場。

73·某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。某類無形資產中的項目應當同時進行重估，以避免選擇性的資產重估和財務報表中報告的金額反映不同日期的成本和價值的混合。

成本模式

74·初始確認後，無形資產應以其成本減去累計攤銷額和累計減值損失後的餘額入帳。

重估價模式

75. 初始確認後，無形資產應以重估價入帳，即其重估日的公允價值減去隨後發生的累計攤銷額和隨後發生的累計減值損失後的餘額。為了按本準則進行重估，公允價值應參考活躍市場予以確定。重估應以這樣的規律進行，即：使在資產負債表日資產的帳面金額與其公允價值不會存在重大差異。

76. 重估價模式不適用於以下情況：

- (1) 對以前未確認為資產的無形資產進行重估；或者
- (2) 以成本以外的金額對無形資產進行初始確認。

77. 重估價模式應在資產已按成本初始確認後予以運用。但是，如果因為無形資產自創過程前期發生的支出不滿足確認標準，從而只是將該無形資產成本的一部分確認為資產（參見第 65 段），那麼重估價模式可以用於該整項資產。此外，重估價模式也可能用於以政府補助的形式取得、並以名義金額確認的無形資產（參見第 44 段）。

78. 雖然也可能出現具有第 8 段所描述的特徵的活躍市場，但對於無形資產而言，這種市場通常不存在。例如，在某些地方，對那些可以自由轉讓的出租車牌照、捕撈許可證或生產配額，可能存在活躍市場。但是，對於品牌、報刊刊頭、音像和電影出版權、專利權或商標名稱，不可能存在活躍市場，因為每項這樣的資產都是獨特的。而且，雖然無形資產可以買和賣，但合約卻是在單個買者和賣者之間進行談判，交易相對不頻繁。由於這些原因，為一項資產支付的價格，可能不能為另一項資產的公允價值提供足夠的證據。此外，價格通常是不公開的。

79. 重估次數應根據被重估的無形資產公允價值的波動情況而定。當被重估的資產的公允價值與其帳面金額相差太大時，進一步的重估是必要的。有些無形資產的公允價值可能會有重大而且不穩定的波動，因而需要每年進行重估。對於那些公允價值波動微小的無形資產，如此頻繁的重估是沒有必要的。

80. 如果對一項無形資產進行重估，該無形資產重估日的累計攤銷額應按以下方法之一處理：

- (1) 根據該資產帳面總金額的變化，按比例重新計算累計攤銷額，使該資產重估後的帳面金額等於重估價；或者
- (2) 將累計攤銷額從該資產的帳面總金額中扣除，淨額重述至該資產的重估價。

81. 如果在某類已重估的無形資產中的某項無形資產因為沒有對應的活躍市場而不能重估，那麼該資產應以成本減累計攤銷額和減值損失後的餘額入帳。

82. 如果某項已重估的無形資產的公允價值不再可以參照活躍市場予以確定，那麼該項無形資產的帳面金額，應以最近一個重估日參照活躍市場確定的重估價減去隨後發生的累計攤銷額和隨後發生的減值損失後的餘額確定。

83. 已重估無形資產不再存在活躍市場的事實表明，該資產可能減值，需要按《國際會計準則第 36 號——資產減值》進行測試。

84·如果該資產的公允價值可以在隨後的計量日參照活躍市場確定，那麼從該日起應運用重估價模式。

85·如果無形資產的帳面金額因重估價而增加，那麼增加額應直接貸記股東權益中的重估價盈餘科目。但是，如果該增值是同一資產以前被確認為損益的重估減值的轉回，那麼該重估增值應確認為損益。

86·如果資產的帳面金額因重估價而減少，那麼減少額應確認為損益。但是，就同一資產而言，如果重估價盈餘科目的貸方餘額代表該資產，那麼該重估減值應直接借記權益中重估價盈餘。

87·計入權益中的累計重估價盈餘可以在盈餘實現時直接轉入留存收益。全部的盈餘可以在該資產報廢或處置時實現。但是，某些盈餘可能隨著主體使用資產而實現；在這種情況下，已實現的盈餘的金額等於基於資產重估後帳面金額進行的攤銷和基於歷史成本本應確認的攤銷之間的差額。從重估價盈餘轉入留存收益不通過損益表。

有用壽命

88·主體應評估一項無形資產的有用壽命是有限的還是不確定的，並且，如果是有限的，還應評估有用壽命的期限或者構成有用壽命的產量或類似計量單位的數量。在分析所有相關因素的基礎上，當無法預見無形資產預期為主體產生淨現金流量的截止日期時，主體應視該無形資產的有用壽命是不確定的。

89·無形資產的會計處理是基於其有用壽命的。有限有用壽命的無形資產需要攤銷（見第97段至106段），不確定有用壽命的無形資產不需要攤銷（見第107段至110段）。本準則中的示例說明了如何確定不同無形資產的有用壽命，以及基於有用壽命判定對這些資產的後續會計處理。

90·在確定無形資產的有用壽命時，需要考慮的多項因素有：

- （1）主體對該資產的預期使用情況，以及該資產是否能有效地由另外的管理團隊管理；
- （2）該資產通常的產品壽命週期，以及有關以類似方式使用的類似資產的有用壽命估計的公開信息；
- （3）技術、工藝、商業或其他方面變得過時；
- （4）該資產在其中運行的行業的穩定性和資產生產的產品或服務的市場需求變化；
- （5）現在或潛在的競爭者預期採取的行動；
- （6）為從該資產獲得預期未來經濟利益所要求的維護支出的水平，以及主體達到這個水平的能力和意向；
- （7）對該資產的控制期限，以及對該資產使用的法律或類似限制，如相關租賃合約的到期日；以及
- （8）該資產的有用壽命是否依賴於主體其他資產的有用壽命。

91・術語“不確定的”並不意味著“無限的”。無形資產的有用壽命僅反映了為維持該資產在有用壽命評估時的績效標準所要求的維護支出的水平，以及主體達到這個水平的能力和意向。得出一項無形資產的有用壽命是不確定的結論，不應依據計劃的未來支出超過為維護該資產的績效標準所要求的維護支出。

92・考慮到技術迅速地在變化，計算機軟件和許多其他無形資產較易受技術過時的影響。因此，其有用壽命可能較短。

93・一項無形資產的有用壽命可能會很長，或者甚至是不確定的。不確定性說明應運用穩健原則，估計無形資產的有用壽命，但不能說明應選擇一個短得不切實際的壽命。

94・源自合同性權利或其他法定權利的無形資產，其有用壽命不應超過合同性權利或其他法定權利的期限，但可能會更短，這取決於主體使用資產的預期期限。如果合同性權利或其他法定權利在能夠重新延續的有限期間內轉讓，僅當有證據支持主體續約無需重大成本時，該無形資產的有用壽命才應當包括續約期。

95・無形資產的有用壽命可能受經濟和法律的因素影響。經濟因素決定主體獲取未來經濟利益的期間。法律因素可能限制主體控制獲取這些利益的期間。有用壽命應是由這些因素確定的期間中的較短者。

96・下列因素表明主體能夠重新延續合同性權利或其他法定權利而無需重大成本：

- (1) 有證據（可能基於以往的經驗）表明，合同性權利或其他法定權利將被重新延續。如果重新延續有賴於第三方的同意，還應有第三方將會同意的證據；
- (2) 有證據表明為獲得重新延續而必需的所有條件將被滿足；以及
- (3) 主體重新延續的成本與預期從重新延續中流入主體的未來經濟利益相比並不重大。

如果重新延續成本與預期從重新延續中流入主體的未來經濟利益相比是重大的，則“重新延續”成本實質上代表主體在重新延續日獲得一項新的無形資產的成本。

有限有用壽命的無形資產

攤銷期和攤銷方法

97・有限有用壽命的無形資產，其應折舊金額應當系統地在有用壽命內分攤。攤銷應於資產可供使用時開始，即當它達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置和狀態時開始。應在資產按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售的資產（或包含在被歸類為持有待售的處置組中）的日期和終止確認的日期兩者中較早的日期停止攤銷。所使用的攤銷方法應反映主體預期消耗無形資產未來經濟利益的方式。如果這種方式不能可靠地確定，那麼應採用直線法。每期的攤銷額應確認為損益，除非本準則或其他準則允許或要求將其計入其他資產的帳面金額。

98. 在無形資產的有用壽命內系統地分攤其應折舊金額，存在多種方法。這些方法包括直線法、餘額遞減法和生產總量法。對某項資產所使用的方法應依據從資產中獲取的預期未來經濟利益的預計消耗方式來選擇，並一致地運用於不同期間，除非從該資產中獲取的未來經濟利益的預計消耗方式發生變化。幾乎不存在令人信服的證據說明應對有限有用壽命的無形資產採用會導致比採用直線法更低的累計攤銷額的攤銷方法。

99. 攤銷通常應確認為損益。但是，有時包含在資產中的未來經濟利益，在生產其他資產時被吸收。在這種情況下，攤銷費構成其他資產成本的一部分，並包括在其帳面金額中。例如，在生產過程中使用的無形資產的攤銷費應包括在存貨的帳面金額中（參見《國際會計準則第2號——存貨》）。

殘值

100. 有限有用壽命的無形資產的殘值應假定為零，但符合以下任一條件時則屬例外：

(1) 有第三方承諾在無形資產的有用壽命結束時購買該無形資產；或者

(2) 該無形資產存在活躍市場，並且：

[1] 殘值可以根據該市場訊息確定；以及

[2] 這種市場在該無形資產的有用壽命結束時很可能存在。

101. 有限有用壽命的無形資產的折舊金額應在扣除其殘值後確定。非零殘值表明主體希望在該無形資產經濟壽命結束前處置該無形資產。

102. 估計無形資產的殘值應以資產處置時的可收回金額為基礎，後者可採用在預計日出售一項預計有用壽命已滿且在類似於該無形資產被使用的情況中運行的類似資產的通行售價。殘值至少應在每個財務年度末進行覆核，按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，資產殘值的變動應作為一項會計估計變更進行會計處理。

103. 無形資產的殘值可能會增加到等於或超過該資產的帳面金額。在這種情況下，資產的攤銷額為零，直至其殘值後來減少到低於該資產的帳面金額。

攤銷期和攤銷方法的覆核

104. 有限有用壽命的無形資產，其攤銷期和攤銷方法至少應在每個財務年度末進行覆核。如果資產的預期有用壽命與以前的估計不同，攤銷期應作相應的改變。如果該資產產生的未來經濟利益的預期消耗方式發生變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，這些變化應作為一項會計估計變更進行會計處理。

105. 在無形資產壽命期內，其有用壽命的估計可能變得明顯不合適。例如，資產減值損失的確認可能表明攤銷期需要改變。

106. 隨著時間的推移，預期從無形資產流入主體的未來經濟利益的流入方式可能會發生

變化。例如，相對於餘額遞減攤銷法，直線法可能變得明顯不合適。例如，使用許可證所代表的權利，是否會由於等待業務計劃的其他部分的執行而被延遲。在這種情況下，可能直到較後的期間才能得到從該資產流入的經濟利益。

不確定有用壽命的無形資產

107·不確定有用壽命的無形資產不應攤銷。

108·按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》，通過比較可收回金額與帳面金額，主體應在以下情況下對不確定有用壽命的無形資產進行減值測試：

- (1) 每年，以及
- (2) 只要有跡象表明該無形資產可能發生減值。

有用壽命評估的覆核

109·主體應在每個期間對不進行攤銷的無形資產的有用壽命進行覆核，以判斷事項和環境是否仍然支持該資產具有不確定有用壽命的評估。若否，有用壽命的評估從不確定變為有限，應當按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

110·按照《國際會計準則第 36 號》的規定，將無形資產的有用壽命從不確定重估為有限，標誌著資產可能發生減值。因此，主體應通過比較按《國際會計準則第 36 號》確定的可收回金額與其帳面金額對資產進行減值測試，並將帳面金額超過可收回金額的部分確認為減值損失。

帳面金額的可收回性——減值損失

111·在確定無形資產是否減值時，主體應運用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。該項準則解釋了主體何時以及如何檢查其資產的帳面金額、如何確定資產的可收回金額，以及何時確認或轉回減值損失。

報廢和處置

112·無形資產應在以下情況時予以終止確認：

- (1) 處置時；或者

(2) 預期從其使用或處置中不會產生未來經濟利益時。

113. 無形資產終止確認形成的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和資產的帳面金額之間的差額確定，並在資產終止確認時確認為損益（《國際會計準則第 17 號——租賃》對售後租回另做要求除外）。利得不應歸入收入。

114. 無形資產處置可能有多種方式（例如出售、融資租賃、捐贈）。在確定這種資產的處置日時，主體應運用《國際會計準則第 18 號——收入》中確認商品銷售收入的標準。《國際會計準則第 17 號》適用於售後租回處置。

115. 如果主體按照第 21 段中的確認原則在資產的帳面金額中確認一項無形資產的組件替換成本，則主體應終止確認被替換部分的帳面金額。如果確定被替換部分的帳面金額不切實可行，主體可以用組件替換成本作為被替換部分在購入或內部產生時成本的標誌。

116. 無形資產處置的應收對價應以其公允價值進行初始確認。如果無形資產價款的支付被延期，收到的對價按其等值現金價格進行初始確認。對價名義金額與等值現金價格之間的差額應按照《國際會計準則第 18 號》確認為利息收入，以反映應收帳款的有效收益。

117. 有限有用壽命的無形資產，在資產不再使用時不應停止攤銷，除非該資產已經完全折舊或按《國際財務報告準則第 5 號》被歸入持有待售的資產（或包含在被歸類為持有待售的處置組中）。

披露

一般要求

118. 主體應在財務報表中對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，就每類無形資產披露如下事項：

- (1) 有用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其有用壽命或所用的攤銷率；
- (2) 有限有用壽命的無形資產所使用的攤銷方法；
- (3) 期初和期末帳面金額總額和累計攤銷額（與累計減值損失合計）；
- (4) 其中含無形資產攤銷額的損益表單列項目；
- (5) 期初和期末帳面金額的調節，從中列明：
 - [1] 增加，要求對內部開發、單獨取得和通過企業合併取得的增加單獨說明；
 - [2] 按《國際財務報告準則第 5 號》被歸入持有待售的資產或成為一項持有待售的處置組的一部分，以及其他處置；
 - [3] 本期根據第 75 段、85 段和 86 段進行重估價而形成的增加或減少；以及根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，直接在權益中確認或從權益中轉出的減值損失（如果有的話）而形成的增加或減少；

- [4] 根據《國際會計準則第 36 號》的規定，本期在收益中確認的減值損失（如果有的話）；
- [5] 根據《國際會計準則第 36 號》的規定，本期從收益中轉出的減值損失（如果有的話）；
- [6] 本期確認的攤銷額；
- [7] 將財務報表折算為列報貨幣，以及將國外經營折算為主體列報貨幣時形成的匯兌淨差額；以及
- [8] 本期帳面金額的其他變化。

119. 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。分設的類別可能包括以下的例子：

- (1) 品牌名稱；
- (2) 報頭及報刊名；
- (3) 計算機軟件；
- (4) 許可證和特許權；
- (5) 版權、專利權和其他行業性的財產權、服務和經營權；
- (6) 處方、配方、模型、設計和原型；以及
- (7) 開發中的無形資產。

如果將以上類別細拆（合併）成更小（更大）的類別能給財務報表使用者提供更相關的信息，就應當這樣做。

120. 除了披露第 118 段（5）[3]至[5]所要求的信息外，主體還應披露《國際會計準則第 36 號》所要求的有關已減值無形資產的信息。

121. 主體應根據《國際會計準則第 8 號》的要求，披露對當期有重大影響或預期對以後期間有重大影響的會計估計變更的性質和影響。這種披露可能因以下各項的變化而引起：

- (1) 無形資產有用壽命的評估；
- (2) 攤銷方法；或者
- (3) 殘值。

122. 主體還應披露如下內容：

- (1) 對於具有不確定有用壽命的無形資產，該資產的帳面金額和支持不確定有用壽命評估的原因。在給出這些原因時，主體應描述在確定資產具有不確定有用壽命時起重要作用的因素。
- (2) 對主體的財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、其帳面金額和剩餘攤銷期。
- (3) 對以政府補助的方式取得並以公允價值進行初始確認的無形資產（參見第 44 段），應披露如下內容：
 - [1] 對這些資產初始確認的公允價值；
 - [2] 其帳面金額；以及

[3] 確認後是根據成本模式計量還是重估價模式計量。

(4) 所有權被限制的無形資產的存在及其帳面金額，以及作為債務抵押品的無形資產的帳面金額。

(5) 對購買無形資產的合同性承諾的金額。

123·有些因素在確定無形資產具有不確定有用壽命時起著重要作用，主體在描述這些因素時，應考慮第90段所列示的因素。

用重估價模式進行確認後計量的無形資產

124·如果無形資產以重估價金額核算，主體應：

(1) 按無形資產的類別披露：

[1] 重估價的有效日期；

[2] 已重估的無形資產的帳面金額；以及

[3] 已重估的無形資產根據第74段成本模式進行確認後計量時，本應確認的帳面金額；

(2) 披露與無形資產有關的重估價盈餘金額的期初和期末數，指明當期的變化以及對將餘額分配給股東的所有限制；以及

(3) 估計資產公允價值時使用的方法和重要假設。

125·出於披露的目的，可能有必要將各類已重估無形資產合併成較大的類別。但是，如果合併會導致根據成本模式和重估價模式計量其金額的各類無形資產合併在一起，則不應進行這種合併。

研究與開發支出

126·主體應披露本期確認為費用的研究與開發支出總額。

127·研究與開發支出由直接歸屬於研究或開發活動的所有支出構成（參見第66段和67段對為進行第126段要求的披露而應予包括的支出類別所提供的指南）。

其他信息

128·鼓勵但不要求主體提供如下信息：

(1) 已全額攤完但仍然在用的無形資產的描述；以及

(2) 主體控制、但由於不滿足本準則的確認標準或由於在1998年發佈的《國際會計準則第38號——無形資產》生效前已取得或已產生而未予確認的重大無形資產的簡要描述。

過渡性規定和生效日期

129· 如果主體按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》第 85 段的規定，選擇在《國際財務報告準則第 3 號》第 78 段至 84 段所規定的生效日期之前採用《國際財務報告準則第 3 號》，則也應自同一日期起按未來適用法採用本準則。因而，主體不應調整在當日確認的無形資產的帳面金額。但是，主體應於當日按照本準則重估其已確認無形資產的有用壽命。如果重估的結果導致主體改變了對某項資產有用壽命的評估，該變化應當按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

130· 除上述情況以外，主體應採用本準則：

- (1) 對協議日在 2004 年 3 月 31 日或以後日期的企業合併中取得的無形資產進行會計處理；
- (2) 自始於 2004 年 3 月 31 日或以後日期的首個會計年度的期初起，按未來適用法對其他所有的無形資產進行會計處理。因而，主體不應調整在當日確認的無形資產的帳面金額。但是，主體應於當日按照本準則重估這些無形資產的有用壽命。如果重估的結果導致主體改變了對某項資產有用壽命的評估，該變化應當按照《國際會計準則第 8 號》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

相似資產的交換

131· 第 129 段和 130 段 (2) 要求按未來適用法採用本準則，這意味著如果一項資產交換在本準則生效日之前是以換出資產的帳面金額為基礎計量的，主體不必重述取得資產的帳面金額以反映其在取得日的公允價值。

提前採用

132· 鼓勵適用第 130 段的主體在第 130 段所述的生效日期前採用本準則。但是，如果主體提前採用本準則，也應當同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 36 號——資產減值》(2004 年修訂)。

《國際會計準則第 3 號》(1998 年發佈)的撤銷

133· 本準則取代了《國際會計準則第 38 號——無形資產》(1998 年發佈)。

附件三

《會計報表》

本附件規定了根據《會計準則》編製的資產負債表和損益表表內披露的最低要求。

ABC 公司

資產負債表

二零零C年十二月三十一日

單位：澳門幣

	200C 年	200B 年
資產		
非流動資產		
不動產、廠場和設備	X	X
無形資產	X	X
長期投資	X	X
	X	X
流動資產		
存貨	X	X
應收帳款和其他應收款	X	X
預付款	X	X
現金及現金等價物	X	X
	X	X
資產總額		
	=====	=====
權益和負債		
資本和公積		
資本	X	X
公積	X	X
累積損益滾存	X	X
權益總額	X	X
負債		
非流動負債		
長期負債	X	X
流動負債		
應付帳款和其他應付款	X	X
所得稅備用金	X	X
長期負債之一年內應償還額	X	X
短期借款及透支	X	X
保證準備	X	X
流動負債總額	X	X
負債總額		
	X	X
權益和負債總額		
	=====	=====

ABC 公司

損益表

截至二零零 C 年十二月三十一日止年度

單位：澳門幣

	200C 年	200B 年
收入	x	x
銷售成本	(x)	(x)
<i>毛利</i>	<u>x</u>	<u>x</u>
其他經營收益	x	x
人事費用	(x)	(x)
折舊費和攤銷費	(x)	(x)
其他經營費用	(x)	(x)
<i>經營利潤</i>	<u>x</u>	<u>x</u>
財務費用	(x)	(x)
投資收益	x	x
其他收益	x	x
<i>稅前損益</i>	<u>x</u>	<u>x</u>
所得稅費用	(x)	(x)
<i>本年度損益</i>	<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>

ANEXO I**Normas Sucintas de Relato Financeiro****ÍNDICE**

Estrutura Conceptual

Definições

- | | |
|----------|---|
| Norma 1 | Apresentação de Demonstrações Financeiras |
| Norma 2 | Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros |
| Norma 3 | Activos Fixos Tangíveis |
| Norma 4 | Locações |
| Norma 5 | Activos Intangíveis |
| Norma 6 | Inventários |
| Norma 7 | Subsídios do Governo e Outros Apoios do Governo |
| Norma 8 | Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes |
| Norma 9 | Rédito |
| Norma 10 | Contratos de Construção |
| Norma 11 | Custos de Empréstimos Obtidos |
| Norma 12 | Imposto sobre o Rendimento |
| Norma 13 | Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio |
| Norma 14 | Acontecimentos Após a Data do Balanço |
| Norma 15 | Divulgações de Partes Relacionadas |

Estrutura Conceptual

1. Introdução

Finalidade

- 1.1 Esta Estrutura Conceptual define os conceitos, fundamentos e princípios subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade.

Âmbito

- 1.2 Esta Estrutura Conceptual trata:
- (a) dos objectivos das demonstrações financeiras;
 - (b) dos pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações financeiras;
 - (c) das características qualitativas que determinam a utilidade da informação nas demonstrações financeiras;
 - (d) da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos que compõem as demonstrações financeiras.
- 1.3 Esta Estrutura Conceptual aplica-se à preparação, e apresentação, das demonstrações financeiras de todas as entidades comerciais, industriais e de negócios que adoptem as Normas Sucintas de Relato Financeiro.

2. O Objectivo das Demonstrações Financeiras

- 2.1 O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.
- 2.2 As demonstrações financeiras incluem geralmente um balanço e uma demonstração de resultados, bem como notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras. O balanço proporciona informação acerca da posição financeira, enquanto a demonstração de resultados proporciona informação acerca do desempenho.
- 2.3 As demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente.
- 2.4 A preparação e apresentação das demonstrações financeiras compete à gerência.

3. Pressupostos subjacentes

Regime de Acréscimo

- 3.1 As demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Neste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorram (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago), sendo registados nos livros contabilísticos e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionam.

Continuidade

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

4. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras

- 4.1 As características qualitativas são atributos que tornam a informação apresentada nas demonstrações financeiras útil para os utentes, devendo aquela incluir as quatro principais características qualitativas seguintes:
- (a) Compreensibilidade;
 - (b) Relevância;
 - (c) Fiabilidade;
 - (d) Comparabilidade.

Compreensibilidade

- 4.2 A informação apresentada nas demonstrações financeiras deve ser rapidamente compreensível pelos utentes.

Relevância

- 4.3 A informação apresentada nas demonstrações financeiras deve ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. A informação tem a qualidade de relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção.

Fiabilidade

- 4.4 A informação apresentada nas demonstrações financeiras deve ser fiável. A informação tem a qualidade de fiabilidade quando está isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente. É necessário que as transacções e outros acontecimentos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente consoante com a sua forma legal. A informação nas demonstrações financeiras deve ser completa adentro dos limites de materialidade e de custo, em conformidade com o princípio da prudência. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos.

Comparabilidade

- 4.5 No sentido de permitir aos utentes a comparabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo, bem como entre aquela e outras entidades (para o mesmo ou diferentes períodos),

a mensuração e apresentação dos efeitos financeiros de transações e outros acontecimentos semelhantes devem ser tratados de forma consistente.

Restrições na Informação Relevante e Fiável

Tempestividade

- 4.6 A entidade deve apresentar as demonstrações financeiras em tempo razoável, de forma a corresponder aos objectivos das mesmas.

Balanceamento entre Benefício e Custo

- 4.7 Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar.

Balanceamento entre Características Qualitativas

- 4.8 Para atingir um equilíbrio adequado entre as características qualitativas, a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras, é necessária a sua ponderação, ou compromisso.

5. Os Elementos das Demonstrações Financeiras

- 5.1 As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são denominadas os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração de resultados são os rendimentos e os gastos. Aqueles elementos definem-se como:
- (a) Um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.
 - (b) Um passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.
 - (c) Capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.
 - (d) Rendimento é o aumento nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.
 - (e) Gasto é a diminuição nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionados com distribuições aos participantes no capital próprio.
- 5.2 Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal.

6. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras

- 6.1 Um item que satisfaça a definição de um elemento deve ser reconhecido se:
- (a) for provável que qualquer benefício económico futuro, associado com o item, fluirá para, ou de, a entidade; e
 - (b) o item tiver um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.
- 6.2 Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e se se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário dar atenção às condições de materialidade.
- 6.3 A inter-relação entre os elementos significa que um item que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento (por exemplo, um activo), requer automaticamente o reconhecimento de um outro elemento (por exemplo, um rendimento ou um passivo).

Reconhecimento de Activos

- 6.4 Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.
- 6.5 Um activo não é reconhecido no balanço quando o dispêndio tenha sido incorrido relativamente ao qual seja considerado improvável que benefícios económicos fluam para a entidade para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta antes no reconhecimento de um gasto na demonstração de resultados.

Reconhecimento de Passivos

- 6.6 Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.

Reconhecimento de Rendimentos

- 6.7 Um rendimento é reconhecido na demonstração de resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade. O reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivos.

Reconhecimento de Gastos

- 6.8 Os gastos são reconhecidos na demonstração de resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento do passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. O reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos.
- 6.9 Os gastos são reconhecidos na demonstração de resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

- 6.10 Quando se espera que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração de resultados na base de procedimentos sistemáticos e racionais de imputação. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extingam.
- 6.11 Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração de resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e tanto quanto, os benefícios económicos futuros não se qualificarem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.
- 6.12 Um gasto é também reconhecido na demonstração de resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo.

7. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras

- 7.1 Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração de resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração. A base de mensuração mais geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração tais como o custo corrente, o valor realizável líquido (liquidado) e o valor presente.

Definições

Os termos seguintes são usados nestas Normas com os significados que se especificam:

Acontecimentos após a data do balanço [“資產負債表日後事項”] são aqueles acontecimentos, não só favoráveis mas também desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

- (a) aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e
- (b) aqueles que sejam indicativos de condições que sugiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Activo [“資產”] é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

Activo contingente [“或有資產”] 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.

Activo intangível [“無形資產”] é um activo não monetário identificável sem substância física.

Activo que se qualifica [“符合條件的資產”] é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

Activos fixos tangíveis [“不動產、廠場和設備”] são itens tangíveis que:

- (a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Alteração na estimativa contabilística [“會計估計變更”] é um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou a quantia do 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 correcções de erros.

Amortização [“攤銷”] é a imputação sistemática da quantia depreciable de um activo intangível durante a sua vida útil.

Aplicação prospectiva [“未來適用法”] de uma alteração numa política contabilística e do reconhecimento do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, respectivamente, são:

- (a) a aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e
- (b) o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração.

Aplicação retrospectiva [“追溯調整法”] é a aplicação de uma nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Apoio do governo [“政府援助”] 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.

Benefícios económicos futuros [“未來經濟利益”] 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.

Caixa [“現金”] compreende o dinheiro em caixa e em depósitos a ordem.

Capitalização [“資本化”] é o reconhecimento de um custo como parte do custo de um activo.

Começo do prazo da locação [“租賃期開始日”] 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 (i.e. o reconhecimento dos activos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

Continuidade [“持續經營”] 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.

Contrato de construção [“建造合同”] é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Contrato de preço fixado [“固定造價合同”] 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.

Contrato de “cost plus” [“成本加成合同”] 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.

Contrato oneroso [“虧損性合同”] é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Controlo [“控制”] é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.

Controlo conjunto [“共同控制”] é a partilha de controlo acordada contratualmente de uma actividade económica.

Custo [“成本”] 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, produção ou construção.

Custo médio ponderado [“加權平均成本法”] é a fórmula de determinação do custo de cada item a partir da média ponderada do custo de itens similares no começo 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.

Custos de empréstimos obtidos [“借款費用”] são os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativos aos pedidos de empréstimos de fundos.

Depreciação [“折舊”] é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.

Desenvolvimento [“開發”] é a aplicação das descobertas derivadas da 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.

Diferença de câmbio [“匯兌差額”] é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.

Equivalentes de caixa (dinheiro) [“現金等價物”] são investimentos a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

Erros de períodos anteriores [“前期差錯”] 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:

- (a) estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e
- (b) poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

FIFO [“先進先出法”] (*first in, first out*, i.e. primeiro entrado, primeiro saído) é a fórmula que pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos.

Fluxos de caixa [“現金流量”] são influxos (recebimentos, entradas) e exfluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.

Gasto de impostos (rendimento de impostos) [“所得稅費用” ou “所得稅收益”] é a quantia agregada incluída na determinação do resultado do período respeitante a impostos sobre o rendimento.

Governo [“政府”] refere-se ao governo, agências do governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Imposto corrente [“當期所得稅”] é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda fiscal) de um período.

Impraticável [“不切實可行”]: 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:

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

- (b) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da gerência nesse período; ou
- (c) a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre essas estimativas que:
 - (i) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas; e
 - (ii) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão de outra informação.

Influência significativa [“重大影響”] 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.

Início da locação [“租賃開始日”] é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação. Nesta data:

- (a) uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e
- (b) no caso de uma locação financeira, as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação são determinadas.

Inventários (existências) [“存貨”] são activos:

- (a) detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
- (b) no processo de produção para tal venda; ou
- (c) na forma de materiais ou fornecimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Itens monetários [“貨幣性項目”] são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades de moeda.

Justo valor [“公允價值”] 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.

Locação [“租賃”] 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.

Locação financeira [“融資租賃”] é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Locação não cancelável [“不可撤銷租賃”] é uma locação que é apenas cancelável:

- (a) após a ocorrência de alguma contingência remota;
- (b) com a permissão do locador;
- (c) se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou
- (d) após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.

Locação operacional [“經營租賃”] é uma locação que não seja uma locação financeira.

Lucro tributável (perda fiscal) [“應稅利潤” (“可抵扣虧損”)] 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.

Membros íntimos da família de um indivíduo [“與個人關係密切的家庭成員”] são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:

- (a) o parceiro doméstico e filhos do indivíduo;
- (b) filhos do parceiro doméstico do indivíduo; e
- (c) dependentes do indivíduo ou do parceiro doméstico do indivíduo.

Mercado activo [“活躍市場”] é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- (a) sejam homogêneos os elementos negociados adentro do mercado;
- (b) possam ser encontrados compradores e vendedores dispostos a negociar em qualquer momento; e
- (c) os preços estejam disponíveis ao público.

Moeda funcional [“功能貨幣”] é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.

Moeda de apresentação [“列報貨幣”] é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Moeda estrangeira [“外幣”] é uma moeda que não seja a moeda funcional da entidade.

Obrigação construtiva [“推定義務”] é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:

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

Obrigação legal [“法定義務”] é uma obrigação que deriva de:

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

Pagamentos mínimos da locação [“最低租賃付款”] 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, juntamente com:

- (a) para um locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário; ou
- (b) para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador por:
 - (i) o locatário;
 - (ii) uma parte relacionada com o locatário; ou
 - (iii) 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 do 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 da 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 exercer esta opção de compra.

Partes relacionadas [“關聯方”]: Uma parte está relacionada com uma entidade se:

- (a) directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:
 - (i) controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui

- empresas-mãe, subsidiárias e subsidiárias colegas);
- (ii) tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a entidade; ou
- (iii) tiver um controlo conjunto sobre a entidade;
- (b) a parte for uma associada da entidade;
- (c) a parte for um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor;
- (d) a parte for membro do pessoal chave da gerência da entidade ou da sua empresa-mãe;
- (e) a parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas (a) ou (d);
- (f) 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 nas alíneas (d) ou (e); ou
- (g) a parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.

Passivo [“負債”] 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.

Passivo contingente [“或有負債”] é:

- (a) 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
- (b) uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Pesquisa [“研究”] é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.

Pessoal chave de gerência [“關鍵管理人員”] 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.

Políticas contabilísticas [“會計政策”] são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.

Prazo da locação [“租賃期”] 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 for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.

Provisão [“準備”] é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Quantia depreciável [“應折舊金額”] é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

Quantia escriturada [“帳面金額”] é a quantia pela qual um activo ou um passivo é reconhecido no balanço após dedução de qualquer depreciação (amortização) acumulada.

Rédito [“收入”] 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.

Reexpressão retrospectiva [“追溯重述”] 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.

Renda contingente [“或有租金”] 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).

Subsídios do governo [“政府補助”] 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 activos [“與資產相關的政府補助”] 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 relacionados com rendimentos [“與收益相關的政府補助”] são subsídios do governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

Taxa de câmbio [“匯率”] é o rácio de troca de duas moedas.

Taxa de câmbio à vista [“即期匯率”] é a taxa de câmbio para entrega imediata.

Taxa de fecho [“期末匯率”] é a taxa de câmbio à vista à data do balanço.

Taxa de juro implícita na locação [“租賃的內含利率”] é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) 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.

Taxa de juro incremental de financiamento do locatário [“承租人的增量借款利率”] 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.

Transacção com partes relacionadas [“關聯方交易”] é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.

Valor realizável líquido [“可變見淨值”] 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.

Valor residual [“殘值”] de um activo 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 a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida económica [“經濟壽命”] é, ou:

- (a) o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes;
ou
- (b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.

Vida útil [“使用壽命” ou “有用壽命”] é ou:

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

Norma 1. Apresentação de Demonstrações Financeiras

Componentes das Demonstrações Financeiras

- 1.1 Um conjunto completo de demonstrações financeiras, a preparar e apresentar pelas entidades em conformidade com estas Normas Sucintas de Relato Financeiro (NSRF), inclui os componentes seguintes:
- (a) balanço;
 - (b) demonstração de resultados; e
 - (c) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.

Esta norma não se aplica à preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas.

Considerações Gerais

- 1.2 As demonstrações financeiras devem reflectir adequadamente a posição e o desempenho financeiros de uma entidade. A aplicação apropriada das normas contabilísticas das NSRF, com divulgações adicionais quando necessário, traduzir-se-á em adequadas apresentações das demonstrações financeiras.
- 1.3 Uma entidade cujas demonstrações financeiras se conformem com as NSRF deve divulgar tal facto.
- 1.4 Os tratamentos contabilísticos inapropriados não são rectificandos quer pela divulgação das políticas contabilísticas usadas quer por notas ou material explicativo.
- 1.5 Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma seria tão enganosa que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, uma entidade deve divulgar:
- (a) que a gerência concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade;
 - (b) que se cumpriu as disposições das NSRF aplicáveis, excepto que se afastou de um requisito a fim de conseguir uma apresentação apropriada;
 - (c) o título da Norma da qual a entidade se afastou, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso nas circunstâncias que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual e o tratamento adoptado; e
 - (d) o impacto financeiro do afastamento em cada item nas demonstrações financeiras.
- 1.6 Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas na base da entidade em continuidade a menos que a gerência pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. Quando a gerência esteja consciente, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade prosseguir como uma entidade em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas no pressuposto de entidade em continuidade, esse facto deve ser divulgado juntamente com as bases pelas quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada estar em continuidade.

- 1.7 Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras segundo o regime contabilístico do acréscimo.
- 1.8 A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro a menos que:
 - (a) seja aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada; ou
 - (b) seja exigida uma alteração de apresentação pelas NSRF.
- 1.9 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.
- 1.10 Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados excepto quando tal for exigido ou permitido por uma Norma. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.
- 1.11 A menos que uma Norma o permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída na informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

Estrutura e Conteúdo

- 1.12 Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:
 - (a) o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação;
 - (b) a data do balanço ou o período coberto pelas demonstrações financeiras; e
 - (c) a moeda e unidade de relato.
- 1.13 As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando as demonstrações financeiras anuais são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar a razão para usar um período mais longo ou mais curto.

Balanço

- 1.14 Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço de acordo com os parágrafos 1.16 e 1.17, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja fiável e mais relevante. Quando se aplica essa excepção, todos os activos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem de liquidez.
- 1.15 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, e superior a 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.
- 1.16 Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou seu equivalente, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros activos devem ser classificados como activos não correntes.

1.17 Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- (b) está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- (c) esteja para ser liquidado dentro de doze meses a partir da data do balanço; ou
- (d) a entidade não tem um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes.

1.18 Como mínimo, a face do balanço deve incluir itens que apresentem as quantias seguintes:

- (a) activos fixos tangíveis;
- (b) activos intangíveis;
- (c) investimentos;
- (d) inventários;
- (e) dívidas a receber comerciais e outras;
- (f) caixa e equivalentes de caixa;
- (g) dívidas a pagar comerciais e outras;
- (h) passivos por impostos;
- (i) provisões;
- (j) passivos não correntes;
- (k) capital social emitido; e
- (l) reservas.

1.19 Linhas de itens adicionais, títulos e subtotaís devem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade.

1.20 Uma entidade deve divulgar o seguinte ou na face do balanço ou nas notas:

- (a) para cada classe de capital por acções:
 - (i) a quantidade, e valor, de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;
 - (ii) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - (iii) a quantidade, e valor, das acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas;
- (b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada elemento do capital próprio; e

Uma entidade sem capital representado por acções, tal como uma parceria ou *trust*, deve divulgar informação equivalente à exigida acima, mostrando os movimentos durante o período em cada categoria de capital próprio e os direitos, preferências e restrições ligadas a cada categoria de capital próprio.

Demonstração de Resultados

- 1.21 Como mínimo, a face da demonstração de resultados deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:
- (a) réditos;
 - (b) custos financeiros;
 - (c) gasto de impostos; e
 - (d) resultado líquido do período.
- 1.22 Outras linhas de itens, títulos e subtotais devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados quando tal apresentação seja relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.
- 1.23 Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos na determinação do resultado líquido do período, a menos que de outra forma seja exigido pelas Normas.
- 1.24 Quando os itens de rendimento e de gasto são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente.
- 1.25 Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos usando uma classificação baseada na natureza dos gastos.

Notas às Demonstrações Financeiras

- 1.26 Nas notas às demonstrações financeiras, uma entidade deve apresentar o seguinte:
- (a) transacções de capitais com proprietários e distribuição a proprietários;
 - (b) o saldo de resultados acumulados no início do período e à data do balanço, e os movimentos do período, incluindo o efeito acumulado das alterações das políticas contabilísticas e a correcção de erros de períodos anteriores; e
 - (c) uma reconciliação entre a quantia inscriturada de cada classe de capital por acções e de cada reserva, no início e no fim do período, divulgando separadamente cada alteração.
- 1.27 As notas às demonstrações financeiras de uma entidade devem:
- (a) apresentar informação acerca do regime de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas seleccionadas e aplicadas para transacções e acontecimentos significativos;
 - (b) divulgar a informação exigida pelas NSRF que não seja apresentada noutro lugar nas demonstrações financeiras; e
 - (c) proporcionar informação adicional que seja relevante para uma apresentação apropriada.
- 1.28 As notas às demonstrações financeiras devem ser apresentadas de uma maneira sistemática. Cada item na face do balanço e da demonstração de resultados deve ser de referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.
- 1.29 Uma entidade deve divulgar no resumo de políticas contabilísticas significativas:
- (a) que as demonstrações financeiras foram preparadas em conformidade com as NSRF;
 - (b) a base (ou bases) de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras; e
 - (c) cada política contabilística específica que seja relevante para uma devida compreensão das demonstrações financeiras.
- 1.30 Uma entidade deve divulgar nas notas, se não for divulgado noutro local em informação publicada com as demonstrações financeiras, o seguinte:
- (a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, bem como o local onde foi constituída;
 - (b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais actividades; e
 - (c) ou o número de empregados no fim do período ou a média do período.

Norma 2. Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Seleção e Aplicação de Políticas Contabilísticas

- 2.1 A gerência deve seleccionar e aplicar políticas contabilísticas de uma entidade a fim de que as demonstrações financeiras se conformem com todas as exigências de cada Norma aplicável. Quando uma norma Norma se aplicar especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da Norma.
- 2.2 Na ausência de uma Norma que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência fará juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:
- (a) relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes; e
 - (b) fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:
 - (i) representem fielmente a posição financeira e o desempenho financeiro;
 - (ii) reflectam a substância económica de transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;
 - (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;
 - (iv) sejam prudentes; e
 - (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.
- 2.3 Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 2.2, a gerência deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem descendente:
- (a) os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
 - (b) as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.
- 2.4 Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações nas Políticas Contabilísticas

- 2.5 Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:
- (a) for exigida pelas NSRF; ou
 - (b) resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições na posição financeira ou desempenho financeiro da entidade.
- 2.6 O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:
- (a) a aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e
 - (b) a aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.

- 2.7 Uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma.
- 2.8 Quando uma alteração na política contabilística 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 sempre sido aplicada, excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.
- 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.
- 2.10 Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, possa ter tais efeitos nesse período mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:
- a natureza da alteração na política contabilística;
 - as razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;
 - para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento para cada linha de item afectada da demonstração financeira; e
 - a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável.

Alterações nas estimativas contabilísticas

- 2.11 O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados de:
- o período da alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou
 - o período da alteração e os períodos futuros, se a alteração afectar ambos.
- 2.12 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 futuros períodos, excepto no que respeita à divulgação do efeito em futuros períodos quando for impraticável calcular esse efeito. Contudo, esse facto deve ser divulgado pela entidade.

Erros de períodos anteriores

- 2.13 Após a descoberta de erros e no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão, uma entidade deve corrigir os erros de períodos anteriores através de reexpressão retrospectiva e reexpressar as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro, excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro.
- 2.14 Uma entidade deve divulgar o seguinte:
- a natureza do erro de um período anterior; e
 - 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.

Norma 3. Activos Fixos Tangíveis

Reconhecimento e mensuração

- 3.1 O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:
 - (a) for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluirão para a entidade; e
 - (b) o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.
- 3.2 Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.
- 3.3 O custo de um item do activo fixo tangível compreende:
 - (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
 - (b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;
 - (c) 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 como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.
- 3.4 O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:
 - (a) custos incorridos enquanto um 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;
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
 - (c) custos de realocação ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.
- 3.5 Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição 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. O rendimento e os gastos relacionados das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.
- 3.6 O custo de um activo construído pela própria entidade determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido.
- 3.7 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 (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) 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.

- 3.8 Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 3.1, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças.
- 3.9 Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 3.1, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com os parágrafos 3.20 a 3.22 relativos às disposições de desreconhecimento.

Mensuração Após Reconhecimento

- 3.10 Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos a depreciação acumulada.

Depreciação

- 3.11 Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.
- 3.12 O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.
- 3.13 A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.
- 3.14 O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NSRF 2 (Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros).
- 3.15 Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:
- (a) uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo.
 - (b) desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso.
 - (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo.
 - (d) limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.
- 3.16 Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando

sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.

- 3.17 O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.
- 3.18 Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação 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 das unidades de produção. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que reflecta mais proximamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.
- 3.19 O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NSRF 8.

Desreconhecimento

- 3.20 A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:
- (a) no momento da alienação; ou
 - (b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.
- 3.21 O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido. Os ganhos não devem ser classificados como réditos.
- 3.22 O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

Divulgação

- 3.23 As demonstrações financeiras devem divulgar, com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:
- (a) os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
 - (b) os métodos de depreciação usados;
 - (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
 - (d) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no fim do período; e
 - (e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:
 - (i) adições;
 - (ii) alienações;
 - (iii) depreciação; e
 - (iv) outras alterações.
- 3.24 As demonstrações financeiras devem também divulgar a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos.

Norma 4. Locações

Classificação das Locações

- 4.1 A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inactividade ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno devidas a alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.
- 4.2 Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.
- 4.3 Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em combinação levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:
 - (a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
 - (b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do 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;
 - (c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo mesmo que o título não seja transferido;
 - (d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado; e
 - (e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.
- 4.4 Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira são:
 - (a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
 - (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
 - (c) o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

Locações Financeiras

- 4.5 No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.
- 4.6 Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do

passivo pendente. O encargo 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. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.

- 4.7 Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, um locatário pode usar uma determinada forma de aproximação para simplificar os cálculos (por exemplo, o método da linha recta).
- 4.8 Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a activos depreciables, assim como um gasto financeiro para cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciables deve ser consistente com a dos activos depreciables que se possuam e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a NSRF 3 (Activos Fixos Tangíveis) e a NSRF 5 (Activos Intangíveis). Se não houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

Locações Operacionais

- 4.9 Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.
- 4.10 Todos os incentivos relativos ao acordo de uma locação operacional nova ou renovada devem ser reconhecidos como uma parte integrante da retribuição líquida acordada para o uso do activo locado. O locatário deve reconhecer o benefício agregado dos incentivos como uma redução do gasto de renda durante o período da locação.

Divulgação

- 4.11 Os locatários devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:
 - (a) para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.
 - (b) o total dos pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) não mais de um ano;
 - (ii) mais de um ano.
- 4.12 Os locatários devem divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (a) não mais de um ano;
 - (b) mais de um ano.

Norma 5. Activos Intangíveis

- 5.1 Um activo intangível define-se pela identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Simultaneamente, exige que seja identificável para o distinguir do *goodwill*. Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:
- (a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou
 - (b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
- 5.2 Uma entidade controla um activo se a entidade 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 de controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam imponíveis num tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.
- 5.3 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.

Reconhecimento e Mensuração

- 5.4 O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:
- (a) a definição de um activo intangível (ver parágrafos 5.1 a 5.3); e
 - (b) os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 5.5 e 5.6).
- Este requisito aplica-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.
- 5.5 Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:
- (a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e
 - (b) o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.
- 5.6 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.
- 5.7 Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.
- 5.8 O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:
- (a) 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
 - (b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

- 5.9 Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são necessárias para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades de desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são necessárias para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados de operações inerentes são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.
- 5.10 O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.

Activos Intangíveis Gerados Internamente

- 5.11 Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.
- 5.12 Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:
- (a) a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda.
 - (b) a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo.
 - (c) a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível.
 - (d) 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.
 - (e) a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível.
 - (f) a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.
- 5.13 As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.

Reconhecimento de um Gasto

- 5.14 O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido, a menos que faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 5.4 a 5.13).
- 5.15 Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 5.11). Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:
- (a) dispêndio com actividades de arranque (i.e. custos de arranque). Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (i.e. custos pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos

- produtos ou processos (i.e. custos pré-operacionais).
- (b) dispêndios com actividades de formação.
- (c) dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.
- (d) dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

5.16 O dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.

Mensuração Após Reconhecimento

5.17 Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada.

Amortização

Período de Amortização

5.18 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 produção ou de 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 fluxos de caixa líquidos para a entidade.

5.19 A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. 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.

5.20 A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência.

Método de Amortização

5.21 O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.

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

Valor Residual

5.23 O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:

- (a) haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou
- (b) haja um mercado activo para o activo e:

- (i) o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e
- (ii) seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização

- 5.24 O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a NSRF 2 (Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros).
- 5.25 A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NSRF 8 (Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros).

Retiradas e Alienações

- 5.26 Um activo intangível deve ser desreconhecido:
- (a) no momento da alienação; ou
 - (b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.
- 5.27 O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o activo for desreconhecido. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

Divulgações

- 5.28 Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:
- (a) se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
 - (b) os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
 - (c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada no começo e fim do período;
 - (d) os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
 - (e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:
 - (i) adições;
 - (ii) alienações;
 - (iii) qualquer amortização reconhecida durante o período; e
 - (iv) outras alterações na quantia escriturada durante o período.
- 5.29 Uma entidade deve também divulgar:
- (a) para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida.
 - (b) 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.
 - (c) 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.

Norma 6. Inventários

- 6.1 Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados produzidos ou trabalhos a serem produzidos pela entidade e incluem materiais e bens de consumo aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço.

Mensuração de Inventários

- 6.2 Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas.
- 6.3 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.
- 6.4 O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.
- 6.5 O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 6.4, deve ser atribuído pelo uso da fórmula “primeiro entrado, primeiro saído” (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.
- 6.6 As 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.
- 6.7 As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Os materiais e outros bens de consumo detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo.
- 6.8 Em cada período subsequente, é feita 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 à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução é revertida de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto.

Reconhecimento como um Gasto

- 6.9 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. 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. A quantia de qualquer reversão de qualquer redução de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser

reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto do período em que a reversão ocorra.

Divulgação

6.10 As demonstrações financeiras devem divulgar:

- (a) as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
- (b) a total quantia escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
- (c) a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- (d) a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período, de acordo com o parágrafo 6.9;
- (e) a quantia de qualquer reversão da redução na quantia de inventários durante o período, de acordo com o parágrafo 6.9;
- (f) a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

Norma 7. Subsídios do Governo e Outros Apoios do Governo

Subsídios do Governo

- 7.1 Os subsídios do governo só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:
- (a) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e
 - (b) os subsídios serão recebidos.
- 7.2 Os subsídios do governo devem ser reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio.
- 7.3 Os subsídios relacionados com activos depreciables são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é debitada.
- 7.4 Um subsídio do governo que se torne recebível como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem quaisquer futuros custos relacionados deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.
- 7.5 Os subsídios do governo relacionados com activos devem ser apresentados no balanço quer tomando o subsídio como rendimento diferido quer deduzindo o subsídio para chegar à quantia escriturada do activo.
- 7.6 Os subsídios relacionados com rendimentos são algumas vezes apresentados como créditos na demonstração de resultados, quer separadamente quer sob um título geral tal como «outros rendimentos»; alternativamente, eles são deduzidos ao relatar o gasto relacionado.
- 7.7 Um subsídio do governo que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística. O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto. O reembolso de um subsídio relacionado com um activo deve ser registado aumentando a quantia escriturada do activo ou reduzindo o saldo do rendimento diferido pela quantia reembolsável. A depreciação adicional acumulada que teria sido reconhecida até à data como um gasto na ausência do subsídio deve ser imediatamente reconhecida como um gasto.

Apoios do Governo

- 7.8 Certas formas de apoio do governo que não possam ter um valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de apoio do governo dada na presente Norma, assim como as transacções com o governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.
- 7.9 São exemplos de apoio que não podem de uma maneira razoável ter valor atribuído os conselhos técnicos e de comercialização gratuitos e a concessão de garantias. Um exemplo de apoio que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da entidade é o da política de aquisições do governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível mas qualquer tentativa de segregar as actividades comerciais das do apoio do governo pode muito bem ser arbitrária.

- 7.10 O significado do benefício nos exemplos atrás pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.
- 7.11 Os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos são uma forma de apoio do governo, mas o benefício não é quantificado pela imputação de juros.
- 7.12 Os apoios do governo às entidades, a fim de estimular ou apoiar a actividade comercial de certas regiões ou sectores industriais, satisfazem a definição de subsídios do governo mesmo que não existirem condições especificamente relacionadas com as actividades operacionais da entidade, com excepção dos requisitos para operar em certas regiões ou sectores industriais. Tais subsídios não devem, portanto, ser creditados ao capital próprio.

Divulgação

- 7.13 Devem ser divulgados os assuntos seguintes:
- (a) a política contabilística adoptada para os subsídios do governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;
 - (b) a natureza e extensão dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do governo de que a entidade tenham directamente beneficiado; e
 - (c) condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do governo que tenham sido reconhecidas.

Norma 8. Provisões , Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Provisões

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

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

- 8.2 Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. O termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.
- 8.3 A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.
- 8.4 Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.
- 8.5 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.
- 8.6 Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.
- 8.7 Quando se esperar 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 que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.
- 8.8 Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.
- 8.9 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.
- 8.10 Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.
- 8.11 Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.
- 8.12 Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser

reconhecida e mensurada como uma provisão.

Passivos contingentes

- 8.13 Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.
- 8.14 Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 8.18, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

Activos contingentes

- 8.15 Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente, desde que, possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.
- 8.16 Um activo contingente é divulgado, como exigido no parágrafo 8.19, quando for provável um influxo de benefícios económicos.

Divulgação

- 8.17 Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:
- (a) a quantia escriturada no começo e no fim do período;
 - (b) a quantia aumentada durante o período;
 - (c) a quantia usada durante o período;
 - (d) a quantia não usada revertida durante o período; e
 - (e) uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes.
- 8.18 A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro.
- 8.19 Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro.

Norma 9. Rédito

Mensuração do Rédito

9.1 O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

Venda de Bens

9.2 O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- (b) a entidade não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- (c) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- (d) seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
- (e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.

9.3 O termo bens inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas por um retalhista ou terrenos e outras propriedades detidos para revenda.

Prestação de Serviços

9.4 Quando o desfecho de uma transacção que envolva 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. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- (a) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- (b) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
- (c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- (d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

9.5 Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

9.6 Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período. O rédito é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços sejam prestados. quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento.

9.7 O rédito inclui somente os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado não são benefícios económicos que fluam para a entidade e não resultem em aumentos de capital próprio. Por isso, são excluídos do rédito. Semelhantemente, num relacionamento de agência, os influxos brutos de

benefícios económicos não resultam em aumentos de capital próprio para a entidade. As quantias cobradas por conta do capital não são rédito. Em vez disso, o rédito é a quantia de comissão.

Juros, Royalties e dividendos

- 9.8 O rédito proveniente do uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 9.9, quando:
- (a) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; e
 - (b) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.
- 9.9 O rédito deve ser reconhecido nas bases seguintes:
- (a) os juros devem ser reconhecidos numa base de proporcionalidade de tempo;
 - (b) as royalties devem ser reconhecidas segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e
 - (c) os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista de receber pagamento.
- 9.10 O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Contudo, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

Divulgação

- 9.12 Uma entidade deve divulgar:
- (a) 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;
 - (b) a quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período, incluindo o rédito proveniente de:
 - (i) a venda de bens;
 - (ii) a prestação de serviços;
 - (iii) juros;
 - (iv) royalties;
 - (v) dividendos; e
 - (c) a quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.

Norma 10. Contratos de Construção

- 10.1 Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de contratadoras.
- 10.2 Os requisitos desta Norma são usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção.

Rédito do Contrato

- 10.3 O rédito do contrato deve compreender:
 - (a) a quantia inicial de rédito acordada no contrato; e
 - (b) variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:
 - (i) até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e
 - (ii) estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.

Custos do Contrato

- 10.4 Os custos do contrato devem compreender:
 - (a) os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;
 - (b) os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e
 - (c) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.
- 10.5 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.

Reconhecimento do Rédito e dos Gastos do Contrato

- 10.6 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. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 15.15.
- 10.7 No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:
 - (a) o rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;
 - (b) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
 - (c) tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados; e
 - (d) os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.
- 10.8 No caso de um contrato de "cost plus", o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:
 - (a) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
 - (b) os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

- 10.9 O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período. O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato.
- 10.10 A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:
- (a) a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;
 - (b) levantamentos do trabalho executado; e
 - (c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem muitas vezes o trabalho executado.

- 10.11 Um contratador pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura de contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.
- 10.12 Quando surja uma incerteza acerca da calculabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não cobrável ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito do contrato.
- 10.13 Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:
- (a) o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e
 - (b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 15.15.

- 10.14 Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 15.6 e não de acordo com o parágrafo 15.13.

Reconhecimento de Perdas Esperadas

- 10.15 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.
- 10.16 A quantia de tal perda é determinada independentemente de:
- (a) ter começado o trabalho do contrato; ou
 - (b) a fase de acabamento da actividade do contrato.

Divulgação

- 10.17 Uma entidade deve divulgar:
- (a) a quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;
 - (b) os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período; e
 - (c) os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.
- 10.18 Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:
- (a) a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;
 - (b) a quantia de adiantamentos recebidos; e
 - (c) a quantia de retenções.
- 10.19 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 rectificadas. As facturas progressivas por autos de medição 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.
- 10.20 Uma entidade deve apresentar:
- (a) como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato; e
 - (b) como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato.
- 10.21 A quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:
- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
 - (b) o somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva, para todos os contratos em curso relativamente aos quais os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedam as facturas progressivas.
- 10.22 A quantia bruta devida a clientes pelos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:
- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
 - (b) o somatório de perdas reconhecidas e da facturação progressiva, para todos os contratos em curso relativamente aos quais a facturação exceda os custos incorridos mais lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).

Norma 11. Custos de Empréstimos Obtidos

11.1 Os custos de empréstimos obtidos incluem:

- (a) juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
- (b) amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- (c) amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos;
- (d) encargos financeiros com respeito a locações financeiras; e
- (e) diferenças de câmbios provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento do custo de juros.

Reconhecimento

11.2 Os custos de empréstimos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto na medida em que sejam capitalizados, pela entidade, de acordo com o parágrafo 11.3.

Capitalização

11.3 A entidade pode optar que os custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica sejam capitalizados como parte do custo desse activo. A quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização deve ser determinada de acordo com esta Norma.

11.4 Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário desses empréstimos.

11.5 Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualificam para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.

11.6 A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:

- (a) os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;
- (b) os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- (c) as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

11.7 A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento activo seja interrompido.

11.8 A capitalização dos custos dos 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 estejam concluídas.

- 11.9 Quando a construção de um activo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras 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 concluídas.

Divulgação

- 11.10 As demonstrações financeiras devem divulgar:
- (a) a política contabilística adoptada nos custos de empréstimos obtidos;
 - (b) a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
 - (c) a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização.

Norma 12. Imposto sobre o Rendimento

Imposto Corrente

- 12.1 Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido com um activo.
- 12.2 Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.
- 12.3 Os passivos por impostos diferidos (isto é, as quantias de proveitos fiscais a pagar em períodos futuros com referência às diferenças temporárias tributáveis) e activos de impostos diferidos não devem ser reconhecidos.
- 12.4 Os impostos correntes devem ser reconhecidos como um rendimento ou um gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido directamente no capital no próprio.
- 12.5 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

- 12.6 Os activos por impostos e passivos por impostos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos no balanço.
- 12.7 Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes se, e somente se, a entidade:
 - (a) tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
 - (b) pretenda quer liquidar numa base líquida, quer realizar o activo e liquidar o passivo, simultaneamente.

Divulgação

- 12.8 Os principais componentes de gasto (ou rendimento) de impostos devem ser divulgados separadamente.

Norma 13. Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Transacções em moeda estrangeira

- 13.1 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:
- (a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
 - (b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira; ou
 - (c) de outra forma adquire ou aliena activos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.
- 13.2 Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, na moeda funcional no momento do reconhecimento inicial, pela aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.
- 13.3 À data de cada balanço:
- (a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transportados pelo uso da taxa de fecho; e
 - (b) os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transportados pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção.
- 13.4 As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou da transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram.
- 13.5 Quando um ganho ou uma 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 uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados.

Transposição para a Moeda de Apresentação

- 13.6 Os resultados e posição financeira de uma entidade ou unidade operacional estrangeira cuja moeda funcional não seja a moeda de apresentação da entidade devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:
- (a) os activos e passivos de cada balanço apresentado devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;
 - (b) os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados devem ser transpostos à taxa de câmbio média, ou final, do período contabilístico; e
 - (c) todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.
- 13.7 Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado de capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.

Divulgação

- 13.8 Uma entidade deve divulgar:
- (a) a política contabilística adoptada nas transacções em moeda estrangeira;
 - (b) a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados do período;
 - (c) as diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.
- 13.9 Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente. Quando houver uma alteração na moeda funcional, a razão para essa alteração deve ser divulgada.

Norma 14. Acontecimentos Após a Data do Balanço

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos

- 14.1 Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.
- 14.2 Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:
- (a) a resolução após a data do balanço de um caso judicial que, devido a confirmar que uma entidade já tinha uma obrigação presente à data do balanço, exige que a entidade ajuste uma provisão já reconhecida, ou que reconheça uma provisão em vez de divulgar meramente um passivo contingente;
 - (b) 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. Por exemplo:
 - (i) a falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma normalmente que existia uma perda à data do balanço numa conta a receber comercial e que a entidade necessita ajustar a quantia escriturada da conta a receber comercial; e
 - (ii) a venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço.
 - (c) a determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço;
 - (d) 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; e
 - (e) a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Acontecimentos após a Data do Balanço que não dão lugar a Ajustamentos

- 14.3 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.
- 14.4 Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um 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. Portanto, 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.
- 14.5 Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos que podem ser de tal importância que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras de fazer as avaliações e tomar as decisões apropriadas:
- (a) 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 celebrar acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos;

- (b) compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo;
- (c) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após a data do balanço;
- (d) celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e
- (e) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

14.6 Se uma entidade declara dividendos aos detentores de investimentos de capital próprio, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo à data do balanço.

Continuidade

14.7 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.

Divulgação

14.8 Sempre que acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a não divulgação poderia influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos:

- (a) a natureza do acontecimento; e
- (b) uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

14.9 Se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.

14.10 Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto.

Norma 15. Divulgações de Partes Relacionadas

- 15.1 Ao considerar cada possível relacionamento com partes relacionadas, a atenção é dirigida para a substância do relacionamento e não meramente para a forma legal.
- 15.2 No contexto desta Norma, não são necessariamente partes relacionadas as seguintes:
- (a) duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gerência em comum.
 - (b) dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto.
 - (c)
 - (i) entidades que proporcionam financiamentos,
 - (ii) sindicatos,
 - (iii) entidades de serviços públicos, e
 - (iv) departamentos e agências governamentais,
 simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões).
 - (d) 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.

Divulgação

- 15.3 Os relacionamentos entre empresas-mãe e 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.
- 15.4 Uma entidade deve divulgar a remuneração total do pessoal chave da gerência.
- 15.5 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. No mínimo, as divulgações devem incluir:
- (a) a quantia das transacções;
 - (b) a quantia dos saldos pendentes, e:
 - (i) os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros, e a natureza da retribuição a ser proporcionada aquando da liquidação; e
 - (ii) pormenores de quaisquer garantias dadas ou recebidas;
 - (c) provisões para dívidas duvidosas relacionadas com a quantia dos saldos pendentes; e
 - (d) os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou duvidosas devidas por partes relacionadas.
- 15.6 Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:
- (a) compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
 - (b) compras ou vendas de propriedades e outros activos;
 - (c) prestação ou recepção de serviços;
 - (d) locações;
 - (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
 - (f) transferências segundo acordos de licenças;
 - (g) transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
 - (h) fornecimento de garantias ou colaterais; e
 - (i) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.
- 15.7 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.

ANEXO II**Normas de Relato Financeiro****ÍNDICE****Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras**

- IAS 1 Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro**
- IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras**
- IAS 2 Inventários**
- IAS 7 Demonstrações de Fluxos de Caixa**
- IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros**
- IAS 10 Acontecimentos Após a Data do Balanço**
- IAS 11 Contratos de Construção**
- IAS 12 Impostos sobre o Rendimento**
- IAS 16 Activos Fixos Tangíveis**
- IAS 17 Locações**
- IAS 18 Rédito**
- IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio**
- IAS 23 Custos de Empréstimos Obtidos**
- IAS 36 Imparidade de Activos**
- IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes**
- IAS 38 Activos Intangíveis**

Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras

A Estrutura Conceptual do IASB foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1989, para publicação em Julho de 1989, e adoptada pelo IASB em Abril de 2001.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Prefácio	
Introdução	1 - 11
Finalidade e Status	1 - 4
Âmbito	5 - 8
Utentes e Suas Necessidades de Informação	9 - 11
O Objectivo das Demonstrações Financeiras	12 - 21
Posição Financeira, Desempenho e Alterações na Posição Financeira	15 - 21
<i>Notas e Mapas Suplementares</i>	21
Pressupostos Subjacentes	22 - 23
Regime de Acréscimo	22
Continuidade	23
Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras	24 - 46
Compreensibilidade	25
Relevância	26 - 30
<i>Materialidade</i>	29 - 30
Fiabilidade	31 - 38
<i>Representação Fidedigna</i>	33 - 34
<i>Substância Sobre a Forma</i>	35
<i>Neutralidade</i>	36
<i>Prudência</i>	37
<i>Plenitude</i>	38
Comparabilidade	39 - 42
Constrangimentos à Informação Relevante e Fiável	43 - 45
<i>Tempestividade</i>	43
<i>Balanceamento entre Benefício e Custo</i>	44
<i>Balanceamento entre Características Qualitativas</i>	45
Imagem Verdadeira e Apropriada/Apresentação Apropriada	46
Os Elementos das Demonstrações Financeiras	47 - 81
Posição Financeira	49 - 52
<i>Activos</i>	53 - 59
<i>Passivos</i>	60 - 64
<i>Capital Próprio</i>	65 - 68
Desempenho	69 - 73
<i>Rendimento</i>	74 - 77
<i>Gastos</i>	78 - 80
<i>Ajustamentos de Manutenção do Capital</i>	81
Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras	82 - 98
A Probabilidade de Benefícios Económicos Futuros	85
Fiabilidade da Mensuração	86 - 88
Reconhecimento de Activos	89 - 90
Reconhecimento de Passivos	91
Reconhecimento de Rendimentos	92 - 93
Reconhecimento de Gastos	94 - 98
Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras	99 - 101
Conceitos de Capital e Manutenção de Capital	102 - 110
Conceitos de Capital	102 - 103
Conceitos de Manutenção do Capital e a Determinação do Lucro	104 - 110

Prefácio

As demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas para utentes externos por muitas entidades em todo o mundo. Se bem que tais demonstrações financeiras possam parecer semelhantes de país para país, há diferenças que provavelmente têm sido causadas por uma variedade de circunstâncias sociais, económicas e legais e por diferentes países tendo em mente as necessidades dos diferentes utentes das demonstrações financeiras aquando do estabelecimento dos requisitos nacionais.

Estas diferentes circunstâncias conduziram ao uso de uma variedade de definições dos elementos das demonstrações financeiras; isto é, por exemplo, activos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos. Elas também deram origem ao uso de diferentes critérios para o reconhecimento de itens nas demonstrações financeiras e a uma preferência por diferentes bases de mensuração. O âmbito das demonstrações financeiras também tem sido afectado, assim como as divulgações nelas feitas.

O International Accounting Standards Committee (IASC) está empenhado no estreitamento destas diferenças ao procurar harmonizar as regulamentações, as normas contabilísticas e os procedimentos relacionados com a preparação e a apresentação das demonstrações financeiras. Crê que se pode atingir melhor harmonização futura centrando-se sobre demonstrações financeiras que sejam preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas.

O Conselho do IASC crê que as demonstrações financeiras preparadas para este propósito respondem às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Isto é assim porque quase todos os utentes tomam decisões económicas, por exemplo, para:

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

O Conselho reconhece, porém, que os governos, em particular, podem especificar requisitos diferentes ou adicionais para os seus próprios propósitos. Estes requisitos não devem, porém, afectar as demonstrações financeiras publicadas em benefício de outros utentes a menos que elas também venham ao encontro das necessidades desses outros utentes.

As demonstrações financeiras são a maior parte das vezes preparadas de acordo com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção

do capital financeiro nominal. Outros modelos e conceitos podem ser mais apropriados a fim de ir ao encontro do objectivo de proporcionar informação que seja útil para a tomada de decisões económicas embora não haja actualmente consenso para alteração. Esta *Estrutura Conceptual* foi desenvolvida de forma que seja aplicável a um leque de modelos contabilísticos e de conceitos de capital e de manutenção de capital.

Introdução

Finalidade e Status

1. Esta *Estrutura Conceptual* estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos. O propósito desta *Estrutura Conceptual* é o de:
 - (a) ajudar o Conselho do IASC no desenvolvimento de futuras Normas Internacionais de Contabilidade e na sua revisão das Normas Internacionais de Contabilidade existentes;
 - (b) ajudar o Conselho do IASC na promoção da harmonização de regulamentos, normas contabilísticas e procedimentos relacionados com a apresentação de demonstrações financeiras ao proporcionar uma base para a redução do número de tratamentos contabilísticos alternativos permitidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade;
 - (c) ajudar as organizações normalizadoras nacionais no desenvolvimento de normas nacionais;
 - (d) ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma Norma Internacional de Contabilidade;
 - (e) ajudar os auditores na formação de opinião quanto a se as demonstrações financeiras se conformam ou não com as Normas Internacionais de Contabilidade;
 - (f) ajudar os utentes das demonstrações financeiras na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade; e
 - (g) proporcionar aos que estejam interessados no trabalho do IASC informação acerca da sua abordagem à formulação de Normas Internacionais de Contabilidade.
2. Esta *Estrutura Conceptual* não é uma Norma Internacional de Contabilidade e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. Nada nesta *Estrutura Conceptual* derroga qualquer Norma Internacional de Contabilidade específica.
3. O Conselho do IASC reconhece que num número limitado de casos pode haver um conflito entre a *Estrutura Conceptual* e uma Norma Internacional de Contabilidade. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da Norma Internacional de Contabilidade prevalecem em relação à *Estrutura Conceptual*. Como, porém, o Conselho do IASC será

orientado pela *Estrutura Conceptual* no desenvolvimento de futuras Normas e na revisão das Normas existentes, o número de casos de conflito entre a *Estrutura Conceptual* e as Normas Internacionais de Contabilidade diminuirá no decorrer do tempo.

4. A *Estrutura Conceptual* será revista de tempos a tempos com base na experiência do Conselho ao trabalhar com ela.

Âmbito

5. A *Estrutura Conceptual* trata de:
 - (a) o objectivo das demonstrações financeiras;
 - (b) as características qualitativas que determinam a utilidade da informação nas demonstrações financeiras;
 - (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e
 - (d) conceitos de capital e de manutenção de capital.
6. A *Estrutura Conceptual* respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais (daqui por diante referidas como “demonstrações financeiras”) incluindo as demonstrações financeiras consolidadas. Tais demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e dirigem-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes. Alguns destes utentes podem exigir, e têm o poder de obter, informação para além da contida nas demonstrações financeiras. Muitos utentes, porém, têm de depender das demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira e tais demonstrações financeiras devem, por isso, ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. Os relatórios financeiros de finalidades especiais, por exemplo, prospectos e cálculos preparados para efeitos de tributação, estão fora do âmbito desta *Estrutura Conceptual*. Contudo, a *Estrutura Conceptual* pode ser aplicada na preparação de tais relatórios para finalidades especiais quando os seus requisitos o permitam.
7. As demonstrações financeiras fazem parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira (que pode ser apresentada de várias maneiras, por exemplo, como uma demonstração dos fluxos de caixa ou uma demonstração dos fluxos de fundos), e as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras. Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivada delas, e que se espera que seja lida juntamente com elas. Tais mapas e informações suplementares podem tratar por exemplo, de informação financeira de segmentos industriais e geográficos e de divulgações acerca dos efeitos das variações de preços. As demonstrações financeiras não incluem, porém, elementos tais como relatórios de administradores, exposições do presidente, debate e análise pela gerência e elementos similares que possam ser incluídos num relatório financeiro ou anual.

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

Utentes e Suas Necessidades de Informação

9. Os utentes das demonstrações financeiras incluem investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:
- (a) *Investidores*. Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente a, e ao retorno proporcionado por, os seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da entidade de pagar dividendos.
 - (b) *Empregados*. Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade de proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.
 - (c) *Mutuentes*. Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.
 - (d) *Fornecedores e outros credores comerciais*. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa entidade durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da entidade como um cliente importante.
 - (e) *Clientes*. Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma entidade, especialmente quanto têm envolvimento a prazo com, ou estão dependentes de, a entidade.
 - (f) *Governos e seus departamentos*. Os governos e os seus departamentos estão interessados na imputação de recursos e, por isso, nas actividades das entidades. Também exigem informação a fim de regular as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como a base para o rendimento nacional e estatísticas semelhantes.
 - (g) *Público*. As entidades afectam parte do público numa variedade de maneiras. Por exemplo, as entidades podem dar uma contribuição substancial à economia local de

muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.

10. Se bem que todas as necessidades de informação destes utentes não possam ser supridas pelas demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utentes. Como os investidores são os que proporcionam capital de risco à entidade, o fornecimento de demonstrações financeiras que satisfaçam as suas necessidades também vai de encontro à maior parte das necessidades de outros utentes que possam ser satisfeitas por demonstrações financeiras.
11. A gerência duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras da entidade. A gerência está também interessada na informação contida nas demonstrações financeiras mesmo que ela tenha acesso a informação adicional de gestão e financeira que a ajude a levar a efeito as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e de controlo. A gerência tem a capacidade de determinar a forma e conteúdo de tal informação adicional para satisfazer as suas próprias necessidades. Porém, o relato de tal informação, está para além do âmbito desta *Estrutura Conceptual*. Contudo, as demonstrações financeiras publicadas são baseadas na informação usada pela gerência acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira da entidade.

O Objectivo das Demonstrações Financeiras

12. O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.
13. As demonstrações financeiras preparadas para este propósito vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira.
14. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da curadoria exercida pela gerência, ou a responsabilidade da gerência pelos recursos que lhe foram confiados. Os utentes que desejem avaliar a curadoria ou a responsabilidade da gerência fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, se deter ou vender o seu investimento na entidade ou se reconduzir ou substituir a gerência.

Posição Financeira, Desempenho e Alterações na Posição Financeira

15. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da entidade de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro e da tempestividade e certeza da sua geração. Esta capacidade determina em última instância, por exemplo, a capacidade de uma entidade de pagar aos seus empregados e fornecedores, de satisfazer pagamentos de juros, de reembolsar empréstimos e de fazer distribuições aos seus proprietários. Os utentes são mais capazes de avaliar esta capacidade de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro se lhes for proporcionada informação que foque a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade.
16. A posição financeira de uma entidade é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela entidade e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes. A informação acerca da estrutura financeira é útil na predição de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesses na entidade; é também útil ao predizer que sucesso a entidade provavelmente terá em conseguir fundos adicionais. A informação acerca da liquidez e solvência é útil na predição da capacidade da entidade de satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencerem. A liquidez refere-se à disponibilidade de dinheiro no futuro próximo depois de ter em conta os compromissos financeiros durante este período. A solvência refere-se à disponibilidade de dinheiro durante prazo mais longo para satisfazer os compromissos financeiros à medida que se vençam.
17. A informação acerca do desempenho de uma entidade, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro. A informação acerca da variabilidade do desempenho é a este respeito importante. A informação acerca do desempenho é útil na predição da capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes. É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a entidade pode empregar recursos adicionais.
18. A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma entidade é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma entidade de gerar dinheiro e equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de dinheiro. Ao construir uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de varias maneiras, tais como todos os recursos financeiros, capital circulante, activos líquidos ou caixa. Nenhuma tentativa é feita nesta *Estrutura Conceptual* para especificar uma definição de fundos.

19. A informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada.
20. As partes componentes das demonstrações financeiras interrelacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação que é diferente das outras, é provável que nenhuma somente sirva um propósito único ou proporcione toda a informação necessária às necessidades particulares dos utentes. Por exemplo, uma demonstração de resultados proporciona uma imagem incompleta do desempenho a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira.

Notas e Mapas Suplementares

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

Pressupostos Subjacentes

Regime de Acréscimo

22. A fim de satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Por este regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) sendo registados nos livros contabilísticos e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com as quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de dinheiro mas também das obrigações de pagar dinheiro no futuro e de recursos que representem dinheiro a ser recebido no futuro. Daqui, proporcionam o tipo de informação acerca das transacções passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

Continuidade

23. As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou

necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.

Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras

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

Compreensibilidade

25. Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, que devam ser incluídas nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para as necessidades de tomadas de decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.

Relevância

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

Materialidade

29. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesma suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à entidade independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato. Noutros casos, quer a natureza quer a materialidade são importantes, como por exemplo, as quantias de inventários detida em cada uma das principais categorias que sejam apropriadas para a empresa.
30. A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil.

Fiabilidade

31. Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.
32. A informação pode ser relevante mas tão pouco fiável por natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e quantia de uma reclamação por danos sob acção legal estiverem em disputa, pode ser inapropriado para entidade reconhecer no balanço a quantia inteira da reclamação, embora possa ser apropriado divulgar a quantia e circunstâncias da reclamação.

Representação Fidedigna

33. Para ser fiável a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato que satisfaçam os critérios de reconhecimento.
34. A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transacções e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam comunicar mensagens que correspondam a essas transacções e acontecimentos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as entidades geralmente não os reconhecerão nas demonstrações financeiras; por exemplo, se bem que a maior parte das entidades gerem

internamente goodwill no decorrer do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar com fiabilidade esse goodwill. Noutros casos, porém pode ser relevante reconhecer os itens e divulgar o risco de erro que rodeia o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Substância Sobre a Forma

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

Neutralidade

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

Prudência

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

Plenitude

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

Comparabilidade

39. Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades.
40. Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma entidade de período para período e entre diferentes entidades. A conformidade com as Normas Contabilísticas Internacionais, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela entidade, ajuda a conseguir comparabilidade.
41. A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que uma entidade continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas de relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma entidade deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.
42. Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.

Constrangimentos à Informação Relevante e Fiável

Tempestividade

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

fiabilidade, a consideração dominante é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.

Balanceamento entre Benefício e Custo

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

Balanceamento entre Características Qualitativas

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

Imagem Verdadeira e Apropriada/Apresentação Apropriada

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

Os Elementos das Demonstrações Financeiras

47. As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são denominadas os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações

de elementos do balanço; concordantemente, esta *Estrutura Conceptual* não identifica nenhuns elementos que sejam únicos àquela demonstração.

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

Posição Financeira

49. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:
- (a) Um activo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.
 - (b) Um passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.
 - (c) Capital próprio é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.
50. As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abarcam itens que não são reconhecidos como activos ou como passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento debatidos nos parágrafos 82 a 98. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de uma entidade tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 83 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.
51. Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dê origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidas como tais no balanço do locatário.
52. Os balanços elaborados de acordo com as actuais Normas Internacionais de Contabilidade podem incluir itens que não satisfaçam as definições de activo ou passivo e que não sejam mostrados como parte do capital próprio. As definições estabelecidas no parágrafo 49 estarão, porém, subjacentes em futuras revisões das Normas Internacionais de Contabilidade existentes e na formulação de novas Normas.

Activos

53. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo 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, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.
54. Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; pelo facto de que estes bens e serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los e daqui que contribuam para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço à entidade por causa da sua predominância sobre os outros recursos.
55. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:
 - (a) usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
 - (b) trocado por outros activos;
 - (c) usado para liquidar um passivo; ou
 - (d) distribuído aos proprietários da entidade.
56. Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.
57. Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o “know-how” obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse “know-how”, uma entidade controle os benefícios que espera que dele fluam.
58. Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a

ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz à definição de activos.

59. Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incorrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova concludente de que um item que satisfaça a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Passivos

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

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

63. Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.
64. Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa. Algumas entidades descrevem estes passivos como provisões. Nalguns países, tais provisões não são vistas como passivos porque neles o conceito de passivo é definido de forma muito restritiva a fim de incluir somente quantias que possam ser estabelecidas sem a necessidade de fazer estimativas. A definição de passivo no parágrafo 49 segue uma abordagem mais vasta. Por conseguinte, quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça o resto da definição, ela é um passivo mesmo que a quantia tenha de ser estimada. Os exemplos incluem as provisões para pagamentos a serem feitos sob garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.

Capital Próprio

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

próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos numa base fragmentária quer da entidade como um todo segundo o pressuposto da continuidade.

68. As actividades comerciais, industriais e de negócios são muitas vezes levadas a efeito por meio de entidades tais como empresas em nome individual, parcerias e “trusts” e variados tipos de empresas estatais de negócios. A estrutura legal e reguladora para tais entidades é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas, se as houver, restrições na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta *Estrutura Conceptual* que tratam do capital próprio são apropriados para tais entidades.

Desempenho

69. O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são rendimentos e gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e daqui do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são discutidos nos parágrafos 102 a 110.
70. Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:
 - (a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.
 - (b) Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.
71. As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitarão de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são discutidos nos parágrafos 82 a 98.
72. Os rendimentos e os gastos podem ser apresentados na demonstração dos resultados de maneiras diferentes a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Por exemplo, é prática comum distinguir entre os elementos dos rendimentos e dos gastos que provenham do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da entidade dos que não provenham. Esta distinção é feita na base de que a fonte de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar dinheiro ou equivalentes de dinheiro no futuro; por exemplo, as actividades acidentais tais como a

alienação de um investimento a longo prazo são improváveis que sejam regularmente recorrentes. Quando se distingue desta maneira entre itens, necessita ser considerada a natureza da entidade e das suas operações. Os itens que provenham das actividades ordinárias de uma entidade podem para uma outra ser extraordinários.

73. A distinção entre itens de rendimento e de gasto e a sua combinação de maneiras diferentes também permite que sejam apresentadas diversas medidas do desempenho da entidade. Estas medidas têm graus diferentes de inclusividade. Por exemplo, a demonstração dos resultados pode mostrar a margem bruta, os resultados das actividades ordinárias antes dos impostos, os resultados das actividades ordinárias depois dos impostos e os resultados.

Rendimento

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

Gastos

78. A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.
79. As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da entidade. As perdas representam

diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta *Estrutura Conceptual*.

80. As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.

Ajustamentos de Manutenção do Capital

81. A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio. Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização. Estes conceitos de manutenção do capital são discutidos nos parágrafos 102 a 110 desta *Estrutura Conceptual*.

Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras

82. Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 83. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificado pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.
83. Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:
- (a) for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item, fluirá para, ou de, a entidade; e
 - (b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.
84. Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e por isso se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário dar atenção às condições de materialidade debatidas nos parágrafos 29 e 30. A inter-relação entre os elementos significa que um elemento que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento,

por exemplo, um activo automaticamente requer o reconhecimento de uma outra classe, por exemplo, rendimento ou um passivo.

A Probabilidade de Benefícios Económicos Futuros

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

Fiabilidade da Mensuração

86. O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade como discutido nos parágrafos 31 a 38 desta *Estrutura Conceptual*. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem estar de acordo com as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento; porém, se não for possível que a reivindicação seja mensurada com fiabilidade, ela não deve ser reconhecida como activo ou como rendimento; a existência da reivindicação, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.
87. Um item que, num dado momento, falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento do parágrafo 83 pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.
88. Um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares. Isto é apropriado quando o conhecimento do item seja considerado relevante pelos utentes das demonstrações financeiras para a avaliação da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade pelos utentes das demonstrações financeiras.

Reconhecimento de Activos

89. Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.
90. Um activo não é reconhecido no balanço quando o dispêndio tenha sido incorrido relativamente ao qual seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não implica quer que a intenção da gerência, ao incorrer no dispêndio, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a entidade, ou que a gerência fosse mal orientada. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de Passivos

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

Reconhecimento de Rendimentos

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

Reconhecimento de Gastos

94. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto, significa com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).
95. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta *Estrutura Conceptual* não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.
96. Quando se espera que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o goodwill, as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extingam.
97. Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e tanto quanto, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.
98. Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, como se dá quando surja um passivo por garantia de um produto.

Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras

99. Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.
100. São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:

- (a) *Custo histórico*. Os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro pago ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de dinheiro, ou de equivalentes de dinheiro, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.
 - (b) *Custo corrente*. Os activos são registados pela quantia de dinheiro ou de equivalentes de dinheiro que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de dinheiro, ou de equivalentes de dinheiro, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
 - (c) *Valor realizável (de liquidação)*. Os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de dinheiro ou equivalentes de dinheiro que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.
 - (d) *Valor presente*. Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.
101. A base de mensuração mais geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são escriturados pelo seu valor presente. Além disso, muitas entidades usam a base do custo corrente como resposta à incapacidade do modelo contabilístico do custo histórico tratar os efeitos das alterações de preços dos activos não monetários.

Conceitos de Capital e Manutenção de Capital

Conceitos de Capital

102. Pela maioria das entidades é adoptado um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. Por um conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da entidade. Por um conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.

103. A selecção por uma entidade do conceito apropriado de capital deve basear-se nas necessidades dos utentes das suas demonstrações financeiras. Por conseguinte, um conceito financeiro de capital deve ser adoptado se os utentes das demonstrações financeiras estiverem principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, porém, a principal preocupação dos utentes for a capacidade operacional da entidade, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro, mesmo que possam haver algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

Conceitos de Manutenção do Capital e a Determinação do Lucro

104. Os conceitos de capital no parágrafo 102 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:
- (a) *Manutenção do capital financeiro.* Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.
 - (b) *Manutenção do capital físico.* Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período.
105. O conceito de manutenção do capital está ligada à forma como uma entidade define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado; é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e o retorno do seu capital; só os influxos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistas como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Daqui que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo.
106. O conceito de manutenção do capital físico requer adopção da base de mensuração pelo custo corrente. O conceito de manutenção do capital financeiro, porém, não requer o uso de uma base particular de mensuração. A selecção da base segundo este conceito está dependente do tipo de capital financeiro que a entidade está a procurar manter.
107. A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção do capital é o tratamento dos efeitos das alterações nos preços nos activos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade tem mantido o seu capital se tiver tanto capital no fim do período

como tinha no começo do mesmo. Qualquer quantia acima ou abaixo da exigida para manter o capital do início do período é lucro.

108. Pelo conceito de manutenção do capital financeiro quando o capital seja definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal durante o período. Por conseguinte, os aumentos dos preços dos activos detidos durante o período, convencionalmente referidos como ganhos de detenção, são, conceptualmente, lucros. Podem, porém, não ser reconhecidos como tal até que os activos sejam alienados numa transacção de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro seja definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento de poder de compra investido durante o período. Por conseguinte, apenas aquela parte do aumento nos preços dos activos que exceda o aumento no nível geral de preços é vista como lucro. O resto do aumento é tratado como ajustamento da manutenção do capital e, daqui, como parte do capital próprio.
109. Pelo conceito de manutenção do capital físico quando o capital seja definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital durante o período. Todas as alterações de preços que afectem os activos e passivos da entidade são vistas como alterações na mensuração da capacidade física produtiva da entidade; daqui que sejam tratadas como ajustamentos da manutenção do capital, que fazem parte do capital próprio, e não como lucro.
110. A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção do capital determinará o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diferentes exibem diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, como noutras áreas, a gerência tem de procurar um balanceamento entre relevância e fiabilidade. Esta *Estrutura Conceptual* é aplicável a um leque de modelos contabilísticos e dá orientação na preparação e apresentação de demonstrações financeiras construídas segundo o modelo escolhido. De momento, não é intenção do Conselho do IASC prescrever um modelo particular senão em circunstâncias excepcionais, tal como para as entidades que relatem na moeda de uma economia hiperinflacionária. Esta intenção será, porém, revista à luz dos desenvolvimentos mundiais.

Norma Internacional de Relato Financeiro 1

Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2 - 5
Reconhecimento e Mensuração	6 - 34
Balanço de Abertura de Acordo com as IFRSs	6
Políticas Contabilísticas	7 - 12
Isenções de Outras IFRSs	13 - 25
<i>Concentrações de Actividades Empresariais</i>	15
<i>Justo Valor ou Revalorização como Custo Considerado</i>	16 - 19
<i>Benefícios dos Empregados</i>	20
<i>Diferenças de Transposição Cumulativas</i>	21 - 22
<i>Instrumentos Financeiros Compostos</i>	23
<i>Activos e Passivos de Subsidiárias, Associadas e Empreendimentos</i>	
<i>Conjuntos</i>	24 - 25
<i>Designação de Instrumentos Financeiros Previamente Reconhecidos</i>	25A
<i>Transacções de Pagamento Com Base em Acções</i>	25B - 25C
<i>Contratos de Seguro</i>	25D
Excepções à Aplicação Retrospectiva de Outras IFRSs	26 - 34B
<i>Desreconhecimento de Activos Financeiros e Passivos Financeiros</i>	27 - 27A
<i>Contabilidade de Cobertura</i>	28 - 30
<i>Estimativas</i>	31 - 34
<i>Activos Classificados como Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas</i>	34A - 34B
Apresentação e Divulgação	35 - 46
Informação Comparativa	36 - 37
<i>Isenção do Requisito de Reexpressar Informação Comparativa da IAS 39 e da IFRS 4</i>	36A
<i>Resumos Históricos</i>	37
Explicação sobre a Transição para as IFRSs	38 - 46
<i>Reconciliações</i>	39 - 43
<i>Designação de Activos Financeiros ou de Passivos Financeiros</i>	43A
<i>Uso do Justo Valor como Custo Considerado</i>	44
<i>Relatórios Financeiros Intercalares</i>	45 - 46
Data de Eficácia	47
Apêndice A Termos Definidos	

A Norma Internacional de Relato Financeiro 1 Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS1) está desenvolvida nos parágrafos 1-47 e no Apêndice A. Todos os parágrafos têm igual autoridade. Os parágrafos a cheio apresentam os princípios mais importantes. Na sua primeira menção na Norma, os termos definidos no Apêndice A estão em itálico. As definições de outros termos são apresentadas no Glossário das Normas Internacionais de Relato Financeiro. A IFRS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Relato Financeiro 1

Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

Objectivo

1. O objectivo desta IFRS é assegurar que as *primeiras demonstrações financeiras* de uma entidade *de acordo com as IFRSs*, e os seus relatórios financeiros intercalares correspondentes a uma parte do período abrangido por essas demonstrações financeiras, contenham informação de elevada qualidade que:
 - (a) seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
 - (b) proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as *Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)*; e
 - (c) possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

Âmbito

2. Uma entidade deve aplicar esta IFRS:
 - (a) nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs; e
 - (b) em cada relatório financeiro intercalar, caso exista, que venha a apresentar segundo a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* para uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.
3. As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRSs são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta as IFRSs, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de que as mesmas se conformam com as IFRSs. As demonstrações financeiras segundo as IFRSs são as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão de acordo com as IFRSs, se, por exemplo, a entidade:
 - (a) apresentou as suas mais recentes demonstrações financeiras anteriores:
 - (i) segundo disposições nacionais que não sejam consistentes com as IFRSs em todos os aspectos;
 - (ii) em conformidade com as IFRSs em todos os aspectos, com excepção de que as demonstrações financeiras não continham uma declaração explícita e sem reservas da sua conformidade com as IFRSs;
 - (iii) contendo uma declaração explícita de conformidade com algumas, mas não todas, as IFRSs;

- (iv) segundo disposições nacionais inconsistentes com as IFRSs, empregando algumas IFRSs individuais para contabilizar itens para os quais não existiam disposições nacionais; ou
 - (v) segundo disposições nacionais, com uma reconciliação de algumas quantias com as quantias determinadas segundo as IFRSs;
 - (b) preparou demonstrações financeiras segundo as IFRSs apenas para uso interno, sem as disponibilizar aos proprietários da entidade ou a quaisquer outros utentes externos;
 - (c) preparou um pacote de relatos segundo as IFRSs para fins de consolidação sem preparar um conjunto completo de demonstrações financeiras como definido na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*; ou
 - (d) não apresentou demonstrações financeiras nos períodos anteriores.
4. Esta IFRS aplica-se quando uma entidade adota as IFRSs pela primeira vez. Não se aplica quando, por exemplo, uma entidade:
- (a) deixa de apresentar demonstrações financeiras segundo os requisitos nacionais, tendo-as apresentado anteriormente bem como um outro conjunto de demonstrações financeiras que contivesse uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRSs;
 - (b) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior segundo os requisitos nacionais e essas demonstrações financeiras contivessem uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRSs; ou
 - (c) apresentou demonstrações financeiras no ano anterior que contivessem uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com as IFRSs, ainda que os auditores tenham qualificado o seu relatório de auditoria nessas demonstrações financeiras.
5. Esta IFRS não se aplica às alterações nas políticas contabilísticas feitas por uma entidade que já aplique as IFRSs. Essas alterações são o assunto de:
- (a) requisitos relativos a alterações nas políticas contabilísticas da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*; e
 - (b) requisitos de transição específicos de outras IFRSs.

Reconhecimento e Mensuração

Balanço de Abertura de Acordo com as IFRSs

6. Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs. Este é o ponto de partida da sua contabilização segundo as IFRSs. A entidade não necessita de apresentar o seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.

Políticas Contabilísticas

7. Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs. **Essas políticas contabilísticas devem estar em conformidade com cada IFRS em vigor à data de relato das suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, com exceção do especificado nos parágrafos 13-34.**
8. Uma entidade não deve aplicar diferentes versões das IFRSs que tenham estado em vigor em datas anteriores. Uma entidade pode aplicar uma nova IFRS que ainda não seja obrigatória, caso esta permita aplicação antecipada.

Exemplo: Aplicação consistente da versão mais recente das IFRSs

ANTECEDENTES

A data de relato das primeiras demonstrações financeiras da entidade A segundo as IFRSs é 31 de Dezembro de 2005. A entidade A decide apresentar informação comparativa nessas demonstrações financeiras, relativa apenas a um ano (ver parágrafo 36). Por conseguinte, a sua data de transição para as IFRSs é o início do ano comercial a 1 de Janeiro de 2004 (ou, de forma equivalente, o fecho do ano comercial a 31 de Dezembro de 2003). A entidade A apresentou anualmente as demonstrações financeiras segundo os seus *PCGA anteriores*, em 31 de Dezembro de cada ano até 31 de Dezembro de 2004, inclusive.

APLICAÇÃO DOS REQUISITOS

Exige-se que a entidade A aplique as IFRSs em vigor para os períodos findos a 31 de Dezembro de 2005, ao:

- (a) preparar o seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs em 1 de Janeiro de 2004; e
- (b) preparar e apresentar o seu balanço de 31 de Dezembro de 2005 (incluindo quantias comparativas com 2004), demonstração dos resultados, demonstração de alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa para o ano findo a 31 de Dezembro de 2005 (incluindo quantias comparativas relativas a 2004) e divulgações (incluindo informação comparativa relativa a 2004).

Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória mas permitir a aplicação antecipada, permite-se, mas não é exigido, que a entidade A, aplique essa IFRS nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs.

9. As disposições transitórias de outras IFRSs aplicam-se às alterações nas políticas contabilísticas efectuadas por uma entidade que já use as IFRSs; não se aplicam à

transição para as IFRSs do *adoptante pela primeira vez*, excepto como especificado nos parágrafos 25D, 34A e 34B.

10. Com excepção do descrito nos parágrafos 13-34, uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs:
 - (a) reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRSs;
 - (b) não reconhecer itens como activos ou passivos se as IFRSs não permitirem esse reconhecimento;
 - (c) reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio segundo as IFRSs; e
 - (d) aplicar as IFRSs na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.
11. As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando os seus PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para as IFRSs. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados retidos (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data da transição para as IFRSs.
12. Esta IFRS estabelece duas categorias de excepções para o princípio de que o balanço de abertura de acordo com as IFRSs deve estar conforme com cada IFRS:
 - (a) os parágrafos 13-25D concedem isenções de alguns requisitos de outras IFRSs.
 - (b) os parágrafos 26-34B proíbem a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs.

Isenções de Outras IFRSs

13. Uma entidade pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes:
 - (a) concentrações de actividades empresariais (parágrafo 15);
 - (b) justo valor ou revalorização como custo considerado (parágrafos 16-19);
 - (c) benefícios dos empregados (parágrafo 20);
 - (d) diferenças de transposição cumulativas (parágrafos 21 e 22);
 - (e) instrumentos financeiros compostos (parágrafo 23);
 - (f) activos e passivos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (parágrafos 24 e 25);
 - (g) a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos (parágrafo 25A);
 - (h) transacções de pagamento com base em acções (parágrafos 25B e 25C); e
 - (i) contratos de seguro (parágrafo 25D).

Uma entidade não deve aplicar estas isenções por analogia com outros itens.

14. Algumas isenções adiante indicadas referem-se ao justo valor. A IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* explica como determinar o justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Uma entidade aplicará essas explicações ao determinar os justos valores conforme esta IFRS, excepto se outra IFRS contiver orientações mais específicas sobre a determinação dos justos valores do activo ou passivo em questão. Esses justos valores deverão reflectir as condições existentes à data relativamente à qual foram determinados.

Concentrações de Actividades Empresariais

15. Uma entidade deve aplicar os requisitos enunciados no Apêndice B a todas as concentrações de actividades empresariais que a entidade reconheceu anteriormente à data de transição para as IFRSs.

Justo Valor ou Revalorização como Custo Considerado

16. Uma entidade pode optar por mensurar um item de activo fixo tangível na data de transição para as IFRSs pelo seu justo valor e usar esse justo valor como custo considerado nessa data.
17. Um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRSs, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:
 - (a) justo valor; ou
 - (b) custo ou custo depreciado segundo as IFRSs, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico.
18. As opções enunciadas nos parágrafos 16 e 17 estão também disponíveis para:
 - (a) propriedade de investimento, caso a entidade opte por usar o modelo do custo apresentado na IAS 40 *Propriedades de Investimento*; e
 - (b) activos intangíveis que satisfaçam:
 - (i) os critérios de reconhecimento enunciados na IAS 38 *Activos Intangíveis* (incluindo mensuração fiável do custo original); e
 - (ii) os critérios enunciados na IAS 38 para efeitos de revalorização (incluindo a existência de um mercado activo).

Uma entidade não deverá usar estas opções para outros activos ou passivos.

19. Um adoptante pela primeira vez pode ter estabelecido um custo considerado segundo PCGA anteriores para alguns ou todos os seus activos e passivos, mediante a mensuração pelo seu justo valor numa determinada data devido a um acontecimento como uma privatização ou uma oferta pública inicial. Pode utilizar tais mensurações pelo

justo valor em função dos acontecimentos como custo considerado para as IFRSs à data dessa mensuração.

Benefícios dos Empregados

20. Segundo a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, uma entidade pode optar por usar uma abordagem tipo 'corridor', a qual deixa não reconhecidos alguns ganhos e perdas actuariais. A aplicação retrospectiva desta abordagem exige que uma entidade divida os ganhos e perdas actuariais cumulativos desde o início do plano até à data de transição para as IFRSs numa parte reconhecida e numa parte não reconhecida. Contudo, um adoptante pela primeira vez pode optar por reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais cumulativos à data de transição para as IFRSs, mesmo que use a abordagem do tipo 'corridor' para ganhos e perdas actuariais posteriores. Caso um adoptante pela primeira vez use esta opção, deverá aplicá-la a todos os planos.

Diferenças de Transposição Cumulativas

21. A IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* exige que uma entidade:
- (a) classifique algumas diferenças de transposição como componente separada do capital próprio; e
 - (b) aquando da alienação de uma unidade operacional estrangeira, transfira a diferença de transposição cumulativa dessa unidade operacional estrangeira (incluindo, caso se aplique, ganhos e perdas em coberturas relacionadas) para a demonstração dos resultados, como parte dos ganhos ou perdas resultantes da alienação.
22. Contudo, um adoptante pela primeira vez não necessita de cumprir estes requisitos de diferenças de transposição cumulativas que existiam à data de transição para as IFRSs. Caso um adoptante pela primeira vez use esta isenção:
- (a) as diferenças de transposição cumulativas de todas as unidades operacionais estrangeiras são consideradas como sendo zero à data de transição para as IFRSs; e
 - (b) o ganho ou perda resultante de uma alienação posterior de qualquer unidade operacional estrangeira deve excluir as diferenças de transposição que tenham surgido antes da data de transição para as IFRSs e deve incluir as diferenças de transposição posteriores.

Instrumentos Financeiros Compostos

23. A IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* exige que uma entidade divida no início os instrumentos financeiros compostos em componentes separados de passivo e capital próprio. Caso o componente do passivo já não esteja pendente, a aplicação retrospectiva da IAS 32 implica a separação de duas partes do capital próprio. A primeira parte consiste de resultados retidos e representa os juros cumulativos acrescidos sobre o componente do passivo. A outra parte representa o componente original do capital próprio. Contudo, nos termos da presente IFRS, se o

componente do passivo já não estiver pendente à data da transição para as IFRSs, um adoptante pela primeira vez não tem de separar estas duas partes.

Activos e Passivos de Subsidiárias, Associadas e Empreendimentos Conjuntos

24. Caso uma subsidiária se torne uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras, mensurar os seus activos e passivos quer:
 - (a) pelas quantias escrituradas que seriam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, com base na data de transição para as IFRSs da empresa-mãe, se não forem feitos ajustamentos relativos a procedimentos de consolidação e para efeitos da concentração de actividades empresariais em que a empresa-mãe adquiriu a subsidiária; ou
 - (b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante da presente IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRSs. Estas quantias escrituradas podem diferir das descritas na alínea (a):
 - (i) quando as isenções estipuladas nesta IFRS resultem em mensurações que dependam da data de transição para as IFRSs.
 - (ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária difiram das constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar como política contabilística o modelo de custo descrito na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, enquanto que o grupo pode usar o modelo de revalorização.

Existe uma opção semelhante para uma associada ou empreendimento conjunto que se torne adoptante pela primeira vez mais tarde de que uma entidade que disponha de influência significativa ou controlo conjunto sobre a mesma.
25. Contudo, se uma entidade se tornar adoptante pela primeira vez mais tarde de que a sua subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), essa entidade deve, nas suas demonstrações financeiras consolidadas, mensurar os activos e passivos da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto) pelas mesmas quantias escrituradas que se encontram nas demonstrações financeiras da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), depois de efectuar ajustamentos para efeitos de consolidação e contabilização pelo método de equivalência patrimonial, bem como para efeitos da concentração de actividades empresariais na qual a entidade adquiriu a subsidiária. Da mesma forma, se uma empresa-mãe se tornar um adoptante pela primeira vez para as suas demonstrações financeiras individuais mais cedo ou mais tarde do que para as suas demonstrações financeiras consolidadas, deve mensurar os seus activos e passivos pelas mesmas quantias em ambas as demonstrações financeiras, excepto quanto aos ajustamentos de consolidação.

Designação de Instrumentos Financeiros Previamente Reconhecidos

- 25A. A IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* (tal como revista em 2003) permite que um instrumento financeiro seja designado no reconhecimento inicial como activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados ou como disponível para venda. Apesar deste requisito, uma entidade pode fazer essa designação à data da transição para as IFRSs.

Transacções de Pagamento Com Base em Acções

- 25B. Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções* a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002. Um adoptante pela primeira vez é também encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 a instrumentos de capital próprio que tenham sido concedidos após 7 de Novembro de 2002 e que tenham sido adquiridos antes da data mais recente de entre (a) a data de transição para a IFRSs e (b) 1 de Janeiro de 2005. Contudo, se um adoptante pela primeira vez optar por aplicar a IFRS 2 a tais instrumentos de capital próprio, apenas poderá fazê-lo se a entidade tiver divulgado publicamente o justo valor desses instrumentos de capital próprio, determinado à data da mensuração, conforme definido na IFRS 2. Relativamente a todas as concessões de instrumentos de capital próprio às quais a IFRS 2 não tenha sido aplicada (por exemplo, instrumentos de capital próprio concedidos em ou antes de 7 de Novembro de 2002), um adoptante pela primeira vez deve não obstante divulgar a informação exigida pelos parágrafos 44 e 45 da IFRS 2. Se um adoptante pela primeira vez modificar os termos e condições de uma concessão de instrumentos de capital próprio à qual a IFRS 2 não tenha sido aplicada, a entidade não tem de aplicar os parágrafos 26-29 da IFRS 2 se a modificação tiver ocorrido antes da data mais recente de entre (a) a data de transição para as IFRSs e (b) 1 de Janeiro de 2005.
- 25C. Um adoptante pela primeira vez é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 aos passivos resultantes de transacções de pagamento com base em acções que tenham sido liquidadas antes da data de transição para as IFRSs. Um adoptante pela primeira vez também é encorajado, mas não obrigado, a aplicar a IFRS 2 aos passivos que tenham sido liquidados antes de 1 de Janeiro de 2005. Relativamente aos passivos aos quais a IFRS 2 seja aplicada, um adoptante pela primeira vez não tem de reexpressar informação comparativa até ao ponto em que a informação diga respeito a um período ou data anterior a 7 de Novembro de 2002.

Contratos de Seguro

- 25D. Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 *Contratos de Seguro*. A IFRS 4 restringe as alterações nas políticas contabilísticas para contratos de seguro, incluindo as alterações feitas por um adoptante pela primeira vez.

Excepções à Aplicação Retrospectiva de Outras IFRSs

26. Esta IFRS proíbe a aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras IFRSs relativos a:

- (a) o desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros (parágrafo 27);
- (b) contabilidade de cobertura (parágrafos 28-30);
- (c) estimativas (parágrafos 31-34); e
- (d) activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

Desreconhecimento de Activos Financeiros e Passivos Financeiros

27. Com excepção do permitido pelo parágrafo 27A, um adoptante pela primeira vez deve aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 prospectivamente para transacções que ocorram em ou após 1 de Janeiro de 2004. Por outras palavras, se um adoptante pela primeira vez desreconheceu activos financeiros não derivados ou passivos financeiros não derivados segundo os seus PCGA anteriores como resultado de uma transacção que tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2004, ele não deve reconhecer esses activos e passivos segundo as IFRSs (a menos que se qualifiquem para reconhecimento como resultado de uma transacção ou acontecimento posterior).
- 27A. Não obstante o parágrafo 27, uma entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento da IAS 39 retrospectivamente a partir de uma data à escolha da entidade, desde que a informação necessária para aplicar a IAS 39 a activos financeiros e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de transacções passadas tenha sido obtida no momento da contabilização inicial dessas transacções.

Contabilidade de Cobertura

28. Conforme exigido pela IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, à data da transição para as IFRSs, uma entidade deve:
- (a) mensurar todos os derivados pelo justo valor; e
 - (b) eliminar todos os ganhos e perdas diferidos decorrentes de derivados que tenham sido relatados segundo os PCGA anteriores como se fossem activos ou passivos.
29. Uma entidade não deve reflectir no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs um relacionamento de cobertura de um tipo que não se qualifique para contabilidade de cobertura nos termos da IAS 39 (por exemplo, muitos relacionamentos de cobertura em que o instrumento de cobertura seja um instrumento de caixa ou uma opção subscrita; quando o item coberto seja uma posição líquida; ou quando a cobertura dá cobertura ao risco de juro num investimento detido até à maturidade). Contudo, se uma entidade designar uma posição líquida como um item coberto nos termos dos PCGA anteriores, poderá designar um item individual adentro dessa posição líquida como um item coberto nos termos das IFRSs, desde que não o faça após a data de transição para as IFRSs.
30. Se, antes da data da transição para as IFRSs, uma entidade tivesse designado uma transacção como uma cobertura mas a cobertura não satisfaz as condições da contabilidade de cobertura da IAS 39, a entidade deve aplicar os parágrafos 91 e 101 da IAS 39 (tal como revista em 2003) para descontinuar a contabilidade de cobertura. As

transacções celebradas antes da data de transição para as IFRSs não devem ser retrospectivamente designadas como coberturas.

Estimativas

31. As estimativas de uma entidade segundo as IFRSs, à data da transição para as IFRSs, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data segundo os PCGA anteriores (depois dos ajustamentos para reflectir qualquer diferença nas políticas contabilísticas), salvo se existir prova objectiva de que essas estimativas estavam erradas.
32. Depois da data de transição para as IFRSs, uma entidade poderá receber informação sobre as estimativas que tenha feito segundo os PCGA anteriores. Nos termos do parágrafo 31, a entidade tratará a recepção dessa informação da mesma forma que os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos segundo a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*. Por exemplo, consideremos que a data de transição de uma entidade para as IFRSs é 1 de Janeiro de 2004 e a nova informação chegada a 15 de Julho de 2004 exige em 31 de Dezembro de 2003 a revisão de uma estimativa feita segundo os PCGA anteriores. A entidade não deverá reflectir esta nova informação no seu balanço de abertura de acordo com as IFRSs (salvo se as estimativas necessitarem de ajustamento por quaisquer diferenças nas políticas contabilísticas ou existir prova objectiva de que as estimativas estavam erradas). Em vez disso, a entidade deve reflectir a nova informação na sua demonstração dos resultados (ou, se for apropriado outras alterações no capital próprio) relativa ao ano findo em 31 de Dezembro de 2004.
33. Uma entidade pode necessitar de fazer estimativas segundo as IFRSs à data da transição para as IFRSs que não eram exigidas nessa data pelos PCGA anteriores. Para se obter consistência com a IAS 10, essas estimativas nos termos das IFRSs devem reflectir as condições existentes à data da transição para as IFRSs. Em particular, à data da transição para as IFRSs, as estimativas relativas a preços de mercado, taxas de juro ou taxas de câmbio devem reflectir as condições do mercado nessa data.
34. Os parágrafos 31-33 aplicam-se ao balanço de abertura de acordo com as IFRSs. Aplicam-se, também, a um período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRSs, em cujo caso as referências à data de transição para as IFRSs são substituídas por referências ao final desse período comparativo.

Activos Classificados como Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

- 34A. A IFRS 5 exige que seja aplicada prospectivamente a activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após a data de eficácia da IFRS. A IFRS 5 permite que uma entidade aplique os requisitos da IFRS a todos os activos não correntes (ou grupos para alienação) que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda e a unidades operacionais que satisfaçam os critérios de classificação como descontinuadas após

qualquer data antes da data de eficácia da IFRS, desde que as valorizações e outras informações necessárias para a aplicação da IFRS sejam obtidas na mesma altura em que esses critérios forem originalmente satisfeitos.

- 34B. Uma entidade com uma data de transição para as IFRSs anterior a 1 de Janeiro de 2005 deve aplicar as disposições transitórias da IFRS 5. Uma entidade com uma data de transição para as IFRSs em ou após 1 de Janeiro de 2005 deve aplicar a IFRS 5 retrospectivamente.

Apresentação e Divulgação

35. Esta IFRS não contempla isenções relativamente aos requisitos de apresentação e divulgação constantes de outras IFRSs.

Informação Comparativa

36. Para estarem conformes com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade devem incluir, pelo menos, um ano de informação comparativa segundo as IFRSs.

Isenção do Requisito de Reexpressar Informação Comparativa da IAS 39 e da IFRS 4

- 36A. Nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, uma entidade que adopte as IFRSs antes de 1 de Janeiro de 2006 deve apresentar pelo menos um ano de informação comparativa, mas esta informação comparativa não precisa de estar de acordo com a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4. Uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4 no seu primeiro ano de transição deve:

- (a) aplicar os seus PCGA anteriores na informação comparativa de instrumentos financeiros dentro do âmbito da IAS 32 e da IAS 39 e de contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4;
- (b) divulgar esse facto, junto com a base usada para preparar esta informação; e
- (c) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que teriam feito a informação cumprir a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4. A entidade não precisa de quantificar esses ajustamentos. Contudo, a entidade deve tratar qualquer ajustamento entre o balanço à data de relato do período comparativo (i.e. o balanço que inclui informação comparativa segundo as PCGA anteriores) e o balanço à data do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs (i.e. o primeiro período que inclui informação que cumpre a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4) como resultante de uma alteração na política contabilística e deve efectuar as divulgações exigidas pelo parágrafo 28(a)-(e) e (f)(i) da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. O parágrafo 28(f)(i) aplica-se apenas a quantias apresentadas no balanço à data de relato do período comparativo.

No caso de uma entidade que opte por apresentar informação comparativa que não cumpra a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 4, as referências à ‘data de transição para as IFRSs’

devem significar, apenas no caso dessas Normas, o início do primeiro período de relato de acordo com as IFRSs.

Resumos Históricos

37. Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados seleccionados relativos a períodos anteriores ao primeiro período para o qual apresentam a totalidade da informação comparativa segundo as IFRSs. Esta IFRS não exige que tais resumos cumpram com os requisitos de reconhecimento e mensuração das IFRSs. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa segundo os PCGA anteriores, assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1. Em qualquer demonstração financeira que contenha resumos históricos ou informação comparativa nos termos dos PCGA anteriores, uma entidade deve:
- (a) assinalar claramente que a informação fornecida com base nos PCGA anteriores não foi preparada segundo as IFRSs; e
 - (b) divulgar a natureza dos principais ajustamentos que fariam com que a informação se conformasse com as IFRSs. A entidade não necessita de quantificar esses ajustamentos.

Explicação sobre a Transição para as IFRSs

38. Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as IFRSs afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados.

Reconciliações

39. Para estar conforme com o parágrafo 38, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade devem incluir:
- (a) reconciliações do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio segundo as IFRSs, para ambas as datas seguintes:
 - (i) a data de transição para as IFRSs; e
 - (ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo os PCGA anteriores.
 - (b) uma reconciliação do lucro ou perda relatado segundo PCGA anteriores, relativos ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade para lucros ou perdas segundo as IFRSs relativo ao mesmo período; e
 - (c) caso a entidade tenha reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as IFRSs, as divulgações que a IAS 36 *Imparidade de Activos* teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as IFRSs.

40. As reconciliações exigidas nos parágrafos 39(a) e (b) proporcionam suficientes pormenores para permitir aos utentes compreenderem os ajustamentos materiais ao balanço e à demonstração dos resultados. Caso uma entidade apresente uma demonstração dos fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração dos fluxos de caixa.
41. Caso uma entidade dê conta de erros feitos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos 39(a) e (b) devem distinguir entre correcção desses erros e alterações às políticas contabilísticas.
42. A IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros* não trata de alterações nas políticas contabilísticas que ocorrem quando uma entidade adopta as IFRSs pela primeira vez. Por essa razão, os requisitos da IAS 8 relativos às divulgações de alterações às políticas contabilísticas não se aplicam às primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as IFRSs.
43. Se uma entidade não apresentou demonstrações financeiras relativas aos períodos anteriores, as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs devem divulgar esse facto.

Designação de Activos Financeiros ou de Passivos Financeiros

- 43A. A uma entidade é permitido designar um activo financeiro ou um passivo financeiro anteriormente reconhecido como activo financeiro ou passivo financeiro pelo justo valor por via dos resultados ou como disponível para venda de acordo com o parágrafo 25A. A entidade deve divulgar o justo valor de quaisquer activos financeiros ou passivos financeiros designados para cada categoria e a classificação e quantia escriturada nas demonstrações financeiras anteriores.

Uso do Justo Valor como Custo Considerado

44. Se uma entidade usar o justo valor no balanço de abertura de acordo com as IFRSs como custo considerado para um item de activo fixo tangível, uma propriedade de investimento ou um activo intangível (ver parágrafos 16 e 18), as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs devem divulgar, para cada rubrica no balanço de abertura de acordo com as IFRSs:
 - (a) o agregado desses justos valores; e
 - (b) o ajustamento agregado às quantias escrituradas relatadas segundo os PCGA anteriores.

Relatórios Financeiros Intercalares

45. Para estar conforme com o parágrafo 38, se uma entidade apresentar um relatório financeiro intercalar segundo a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar* relativo a uma parte do período abrangido pelas suas primeiras demonstrações financeiras segundo as IFRSs, essa entidade deve satisfazer os seguintes requisitos, além dos requisitos enunciados na IAS 34:

- (a) Cada um destes relatórios financeiros intercalares deve, se a entidade apresentou um relatório financeiro intercalar para o período intercalar comparável do ano financeiro imediatamente precedente, incluir reconciliações:
 - (i) do seu capital próprio segundo os PCGA anteriores no final do período intercalar comparável com o seu capital próprio segundo as IFRSs à data; e
 - (ii) dos seu lucro ou perda segundo os PCGA anteriores, relativo ao período intercalar comparável (corrente e desde o início do ano até à data), com o seu lucro ou perda segundo as IFRSs relativas ao mesmo período.
 - (b) Além das reconciliações exigidas na alínea (a), o primeiro relatório financeiro intercalar de uma entidade segundo a IAS 34 relativo a uma parte do período abrangido pelas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs deve incluir as reconciliações descritas nos parágrafos 39(a) e (b) (complementadas pelos pormenores exigidos nos parágrafos 40 e 41) ou uma referência cruzada para um outro documento publicado em que estejam incluídas essas reconciliações.
46. A IAS 34 exige divulgações mínimas, as quais se baseiam no pressuposto de que os utentes do relatório financeiro intercalar também têm acesso às demonstrações financeiras anuais mais recentes. Contudo, a IAS 34 também exige que uma entidade divulgue 'quaisquer acontecimentos ou transacções que sejam materiais para uma compreensão do período intercalar corrente'. Por conseguinte, se um adoptante pela primeira vez não divulgou, nas suas demonstrações financeiras anuais mais recentes segundo os PCGA anteriores, informação material para uma compreensão do período intercalar corrente, o seu relatório financeiro intercalar deverá divulgar essa informação ou incluir uma referência cruzada para outro documento publicado que incluía essa informação.

Data de Eficácia

47. Uma entidade deverá aplicar esta IFRS se as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs corresponderem a um período com início em ou após 1 de Janeiro de 2004. Incentiva-se uma aplicação mais cedo. Caso as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade segundo as IFRSs corresponderem a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2004 e a entidade aplique esta IFRS em vez da SIC-8 *Primeira Aplicação das IASs como Base Primária de Contabilidade*, esse facto dever ser divulgado.

Apêndice A

Termos Definidos

Este apêndice faz parte integrante desta IFRS.

adoptante pela primeira vez	Entidade que apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs .
balanço de abertura data de acordo com as IFRSs	Balanço de uma entidade (publicado ou não) à data de transição para as IFRSs .
custo considerado	Quantia usada como um substituto para o custo ou para o custo depreciado numa data determinada. A depreciação ou amortização posterior assume que a entidade tinha inicialmente reconhecido o activo ou o passivo numa determinada data e que o seu custo era igual ao custo considerado.
data de relato	O final do último período abrangido pelas demonstrações financeiras ou por um relatório financeiro intercalar.
data de transição para as IFRSs	O início do primeiro período para o qual uma entidade apresenta toda a informação comparativa segundo as IFRSs, nas suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs .
justo valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes.
Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)	Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem: (a) Normas Internacionais de Relato Financeiro; (b) Normas Internacionais de Contabilidade; e (c) Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).
PCGA anteriores	Base de contabilidade que um adoptante pela primeira vez utilizou imediatamente antes de adoptar as IFRSs.
primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs	As primeiras demonstrações financeiras anuais em que uma entidade adopta as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) , por meio de uma declaração de conformidade com as IFRSs explícita e sem reservas.
primeiro período de relato de acordo com as IFRSs	O período de relato que termina na data de relato das primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs da entidade .

Norma Internacional de Contabilidade 1

Apresentação de Demonstrações Financeiras

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2 - 6
Finalidade das Demonstrações Financeiras	7
Componentes das Demonstrações Financeiras	8 - 10
Definições	11 - 12
Considerações Gerais	13 - 41
Apresentação Apropriada e Conformidade com as IFRSs	13 - 22
Continuidade	23 - 24
Regime Contabilístico do Acréscimo	25 - 26
Consistência de Apresentação	27 - 28
Materialidade e Agregação	29 - 31
Compensação	32 - 35
Informação Comparativa	36 - 41
Estrutura e Conteúdo	42 - 126
Introdução	42 - 43
Identificação das Demonstrações Financeiras	44 - 48
Período de Relato	49 - 50
Balanço	51 - 77
<i>Distinção Corrente/Não Corrente</i>	51 - 56
<i>Activos Correntes</i>	57 - 59
<i>Passivos Correntes</i>	60 - 67
<i>Informação a ser Apresentada na Face do Balanço</i>	68 - 73
<i>Informação a ser Apresentada ou na Face do Balanço ou nas Notas</i>	74 - 77
Demonstração dos Resultados	78 - 95
<i>Resultados do Período</i>	78 - 80
<i>Informação a ser Apresentada na Face da Demonstração dos Resultados</i>	81 - 85
<i>Informação a ser Apresentada ou na Face da Demonstração dos Resultados ou nas Notas</i>	86 - 95
Demonstração de Alterações no Capital Próprio	96 - 101
Demonstração de Fluxos de Caixa	102
Notas	103 - 126
<i>Estrutura</i>	103 - 107
<i>Divulgação de Políticas Contabilísticas</i>	108 - 115
<i>Principais Fontes da Incerteza das Estimativas</i>	116 - 124
<i>Outras Divulgações</i>	125 - 126
Data de Eficácia	127
Retirada da IAS 1 (revista em 1997)	128

A Norma Internacional de Contabilidade 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras (IAS1) está desenvolvida nos parágrafos 1-128. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 1

Apresentação de Demonstrações Financeiras

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, por forma a assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. Para conseguir este objectivo, esta Norma desenvolve requisitos globais para a apresentação de demonstrações financeiras, directrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o respectivo conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transacções específicas e outros acontecimentos são tratados noutras Normas e Interpretações.

Âmbito

2. *Esta Norma deve ser aplicada a todas as demonstrações financeiras de finalidades gerais preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs).*
3. As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação. As demonstrações financeiras de finalidades gerais incluem as que são apresentadas separadamente ou incluídas num outro documento para o público, tal como um relatório anual ou um prospecto. Esta Norma não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações financeiras intercalares condensadas preparadas segundo a IAS 34 *Relato Financeiro Intercalar*. Contudo, os parágrafos 13-41 aplicam-se a tais demonstrações financeiras. A Norma aplica-se igualmente a todas as entidades quer necessitem ou não de preparar demonstrações financeiras consolidadas ou demonstrações financeiras separadas, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*.
4. A IAS 30 *Divulgações nas Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Financeiras Similares* especifica os requisitos adicionais para bancos e instituições financeiras semelhantes que sejam consistentes com os requisitos desta Norma.
5. Esta Norma usa terminologia que é adequada para entidades com fins lucrativos, incluindo entidades do sector público. As entidades não lucrativas do sector privado, sector público ou do Governo que procurem aplicar esta Norma podem necessitar de emendar as descrições usadas para linhas de itens particulares nas demonstrações financeiras e para as próprias demonstrações financeiras.
6. Da mesma forma, as entidades que não tenham capital próprio tal como definido na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação* (por exemplo, alguns

fundos mútuos) e as entidades cujo capital por acções não seja capital próprio (por exemplo, algumas entidades cooperativas) podem necessitar de adaptar a apresentação nas demonstrações financeiras dos interesses dos membros ou dos detentores.

Finalidade das Demonstrações Financeiras

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

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

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

Componentes das Demonstrações Financeiras

8. *Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:*

- (a) *um balanço;*
- (b) *uma demonstração dos resultados;*
- (c) *uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou:*
 - (i) *todas as alterações no capital próprio; ou*
 - (ii) *as alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;*
- (d) *uma demonstração dos fluxos de caixa; e*
- (e) *notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.*

9. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações financeiras, uma explanação financeira feita pela gerência que descreva e explique as características principais do

desempenho financeiro e da posição financeira da entidade e as principais incertezas com que ela encara. Tal relatório pode incluir uma análise de:

- (a) os principais factores e influências que determinam o desempenho financeiro, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimentos da entidade para manter e melhorar o desempenho financeiro, incluindo a sua política de dividendos;
 - (b) as fontes de financiamento da entidade e o respectivo rácio pretendido de passivos em relação ao capital próprio; e
 - (c) os recursos da entidade não reconhecidos no balanço de acordo com as IFRSs.
10. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações financeiras, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e demonstrações de valor acrescentado, sobretudo nos sectores em que os factores ambientais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de utentes. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações financeiras estão fora do âmbito das IFRSs.

Definições

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

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.*

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) *são Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:*

- (a) *Normas Internacionais de Relato Financeiro;*
- (b) *Normas Internacionais de Contabilidade; e*
- (c) *Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).*

Material - *As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou distorção ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.*

As Notas *contêm informação para além da apresentada no balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas proporcionam descrições narrativas ou desagregações de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.*

12. Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. *A Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações*

Financieiras dispõe no parágrafo 25 que “presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência”. Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

Considerações Gerais

Apresentação Apropriada e Conformidade com as IFRSs

13. *As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transacções, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Conceptual. Presume-se que a aplicação das IFRSs, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações financeiras que alcançam uma apresentação apropriada.*
14. *Uma entidade cujas demonstrações financeiras estão em conformidade com as IFRSs deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas. Não se deve considerar que as demonstrações financeiras cumprem as IFRSs a menos que cumpram todos os requisitos das IFRSs.*
15. Em praticamente todas as circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as IFRSs aplicáveis. Uma apresentação apropriada também exige que uma entidade:
 - (a) seleccione e aplique políticas contabilísticas de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. A IAS 8 estabelece uma hierarquia de orientação autoritária que a gerência considera na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a um item.
 - (b) apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de uma forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível.
 - (c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas IFRSs é insuficiente para permitir que os utentes compreendam o impacto de determinadas transacções, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade.
16. *As políticas contabilísticas desapropriadas não são rectificadas quer pela divulgação das políticas contabilísticas usadas quer por notas ou material explicativo.*
17. *Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma ou Interpretação seria tão enganosa que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, a entidade deve afastar-se desse requisito da forma disposta*

no parágrafo 18 se a estrutura conceptual reguladora relevante exigir, ou não proibir de outra forma, tal afastamento.

18. *Quando uma entidade se afastar de um requisito de uma Norma ou Interpretação de acordo com o parágrafo 17, ela deve divulgar:*
 - (a) *que a gerência concluiu que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;*
 - (b) *que cumpriu as Normas e Interpretações aplicáveis, excepto que se afastou de um requisito particular a fim de conseguir uma apresentação apropriada;*
 - (c) *o título da Norma ou Interpretação da qual a empresa se afastou, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma ou Interpretação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso nas circunstâncias que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual e o tratamento adoptado; e*
 - (d) *para cada período apresentado, o impacto financeiro do afastamento em cada item nas demonstrações financeiras que teria sido relatado no cumprimento do requisito.*
19. *Quando uma entidade se afastou de um requisito de uma Norma ou Interpretação num período anterior, e esse afastamento afectar as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, ela deve proceder às divulgações estabelecidas nos parágrafos 18(c) e (d).*
20. O parágrafo 19 aplica-se, por exemplo, quando uma entidade se afastou num período anterior de um requisito de mensuração de activos ou passivos contido numa Norma ou Interpretação e esse afastamento afectar a mensuração de alterações nos activos ou passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras do período corrente.
21. *Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que a conformidade com um requisito de uma Norma ou Interpretação seria tão enganosa que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual, mas a estrutura conceptual reguladora relevante proibir o afastamento do requisito, a entidade deve, na máxima medida possível, reduzir os aspectos enganadores detectados do cumprimento divulgando:*
 - (a) *o título da Norma ou Interpretação em questão, a natureza do requisito e a razão pela qual a gerência concluiu que o cumprimento desse requisito é tão enganador nas circunstâncias em questão que entra em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na Estrutura Conceptual; e*
 - (b) *para cada período apresentado, os ajustamentos a cada item nas demonstrações financeiras que a gerência concluiu serem necessários para conseguir uma apresentação apropriada.*

22. Para a finalidade dos parágrafos 17-21, um item de informação entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras quando não representar fidedignamente as transacções, outros acontecimentos e condições que ou dê a entender que representa ou que se poderia esperar razoavelmente que represente e, consequentemente, seria provável que influenciasse as decisões económicas feitas por utentes de demonstrações financeiras. Ao avaliar se o cumprimento de um requisito específico de uma Norma ou Interpretação seria tão enganador que entraria em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*, a gerência considera:
- (a) a razão pela qual o objectivo das demonstrações financeiras não é alcançado nas circunstâncias particulares; e
 - (b) a forma como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias semelhantes cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não seria tão enganador que entrasse em conflito com o objectivo das demonstrações financeiras estabelecido na *Estrutura Conceptual*.

Continuidade

23. *Aquando da preparação de demonstrações financeiras, a gerência deve fazer uma avaliação da capacidade de uma entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas na base da empresa em continuidade, a menos que a gerência ou pretenda liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. Quando a gerência estiver consciente, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma empresa em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade, esse facto deve ser divulgado, juntamente com as bases pelas quais as demonstrações financeiras foram preparadas e a razão por que a entidade não é considerada como estando em continuidade.*
24. Ao avaliar se o pressuposto de empresa em continuidade é apropriado, a gerência toma em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos factos de cada caso. Quando uma entidade tiver uma história de operações lucrativas e acesso pronto a recursos financeiros, uma conclusão de que a base de contabilidade de empresa em continuidade é apropriada pode ser atingida sem uma análise pormenorizada. Noutros casos, a gerência pode necessitar de considerar um vasto leque de factores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, esquemas de reembolso de dívidas e potenciais fontes de financiamentos de substituição para que ela própria possa estar satisfeita de que a base de empresa em continuidade é apropriada.

Regime Contabilístico do Acréscimo

25. *Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, excepto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime contabilístico do acréscimo.*
26. Quando o regime contabilístico do acréscimo é usado, os itens são reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na *Estrutura Conceptual*.

Consistência de Apresentação

27. *A apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para outro, a menos que:*
 - (a) *seja aparente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada tendo em atenção os critérios para a selecção e aplicação de políticas contabilísticas contidos na IAS 8; ou*
 - (b) *uma Norma ou uma Interpretação exija uma alteração na apresentação.*
28. Uma aquisição ou alienação significativa, ou uma revisão da apresentação das demonstrações financeiras, poderá sugerir que as demonstrações financeiras devam ser apresentadas diferentemente. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo a que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efectuar tais alterações na apresentação, uma entidade reclassifica a sua informação comparativa de acordo com os parágrafos 38 e 39.

Materialidade e Agregação

29. *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.*
30. As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de itens na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa ou nas notas. Se uma linha de item não for individualmente material, ela é agregada a outros itens seja na face dessas demonstrações seja nas notas. Um item que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode porém ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas anexas.

31. Aplicar o conceito de materialidade significa que um requisito de divulgação específico contido numa Norma ou Interpretação não necessita de ser satisfeito se a informação não for material.

Compensação

32. *Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados excepto quando tal for exigido ou permitido por uma Norma ou Interpretação.*
33. É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, deteriora a capacidade dos utentes de compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da empresa. A mensuração de activos líquidos de abatimentos de valorização, por exemplo abatimentos de obsolescência nos inventários e abatimentos de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é compensação.
34. A IAS 18 *Rédito* define o rédito e exige que este seja mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas actividades ordinárias, outras transacções que não geram rédito mas que são inerentes às principais actividades que geram rédito. Os resultados de tais transacções são apresentados, quando esta apresentação reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transacção. Por exemplo:
- (a) os ganhos e perdas na alienação de activos não correntes, incluindo investimentos e activos operacionais, são relatados ao deduzir dos proventos da alienação a quantia escriturada do activo e os gastos de venda relacionados; e
 - (b) os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.
35. Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transacções semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

Informação Comparativa

36. *A menos que uma Norma ou uma Interpretação o permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa*

deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.

37. Em alguns casos, a informação narrativa proporcionada nas demonstrações financeiras relativa(s) ao(s) período(s) anterior(es) continua a ser relevante no período corrente. Por exemplo, os pormenores de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os utentes beneficiam da informação de que a incerteza existia à data do último balanço e da informação acerca das medidas adoptadas durante o período para resolver a incerteza.
38. *Quando a apresentação e classificação de itens nas demonstrações financeiras for emendada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando as quantias comparativas são reclassificadas, uma entidade deve divulgar:*
 - (a) *a natureza da reclassificação;*
 - (b) *a quantia de cada item ou classe de itens que é reclassificado; e*
 - (c) *a razão para a reclassificação.*
39. *Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar:*
 - (a) *a razão para não reclassificar as quantias; e*
 - (b) *a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.*
40. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação inter-períodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável reclassificar informação comparativa para um período em particular para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de modo a permitir a reclassificação e, por isso, pode não ser praticável recriar a informação.
41. A IAS 8 trata dos ajustamentos exigidos na informação comparativa quando uma entidade altera uma política contabilística ou corrige um erro.

Estrutura e Conteúdo

Introdução

42. Esta Norma exige determinadas divulgações na face do balanço, na demonstração dos resultados e na demonstração de alterações no capital próprio e exige divulgação de outras linhas de itens ou na face dessas demonstrações ou nas notas. A IAS 7 estabelece requisitos para a apresentação de uma demonstração dos fluxos de caixa.

43. Esta Norma usa por vezes o termo ‘divulgação’ num sentido lato, englobando itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, assim como nas notas. As divulgações também são exigidas por outras Normas e Interpretações. A menos que seja especificado em contrário noutra parte desta Norma, ou noutra Norma ou Interpretação, tais divulgações são feitas ou na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa (conforme o que for relevante), ou nas notas.

Identificação das Demonstrações Financeiras

44. *As demonstrações financeiras devem ser identificadas claramente e distinguidas de outra informação no mesmo documento publicado.*
45. As IFRSs aplicam-se apenas às demonstrações financeiras e não a outra informação apresentada num relatório anual ou noutro documento. Por isso, é importante que os utentes consigam distinguir informação que seja preparada usando as IFRSs de outra informação que possa ser útil aos utentes mas não seja objecto desses requisitos.
46. *Cada componente das demonstrações financeiras deve ser identificado claramente. Além disso, a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada:*
- (a) o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, e qualquer alteração nessa informação desde a data do balanço anterior;*
 - (b) se as demonstrações financeiras abrangem a entidade individual ou um grupo de entidades;*
 - (c) a data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações financeiras, conforme o que for apropriado para esse componente das demonstrações financeiras;*
 - (d) a moeda de apresentação, tal como definido na IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio; e*
 - (e) o nível de arredondamento usado na apresentação de quantias nas demonstrações financeiras.*
47. Os requisitos do parágrafo 46 são normalmente satisfeitos pela apresentação de títulos de página e títulos de coluna abreviados em cada página das demonstrações financeiras. Na determinação da melhor forma de apresentar tal informação, é necessário ajuizar. Por exemplo, quando as demonstrações financeiras são apresentadas electronicamente, nem sempre são usadas páginas separadas; os itens acima são então apresentados com frequência bastante para assegurar uma devida compreensão da informação incluída nas demonstrações financeiras.
48. As demonstrações financeiras tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de

apresentação. Isto é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Período de Relato

49. *As demonstrações financeiras devem ser apresentadas pelo menos anualmente. Quando se altera a data do balanço de uma entidade e as demonstrações financeiras anuais são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, uma entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações financeiras:*
- (a) *a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e*
 - (b) *o facto de que não são inteiramente comparáveis quantias comparativas da demonstração dos resultados, da demonstração de alterações no capital próprio, da demonstração dos fluxos de caixa e das notas relacionadas.*
50. Normalmente, as demonstrações financeiras são consistentemente preparadas abrangendo um período de um ano. Porém, por razões práticas, algumas entidades preferem relatar, por exemplo, para um período de 52 semanas. Esta Norma não impede esta prática, uma vez que as demonstrações financeiras resultantes provavelmente não seriam materialmente diferentes das que seriam apresentadas para um período de um ano.

Balanço

Distinção Corrente/Não Corrente

51. *Uma entidade deve apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do balanço de acordo com os parágrafos 57-67, excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação que seja fiável e mais relevante. Quando se aplica essa excepção, todos os activos e passivos devem ser apresentados de uma forma geral por ordem de liquidez.*
52. *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 (a) até doze meses após a data do balanço e (b) superior a 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.*
53. Quando uma entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de activos e passivos correntes e não correntes na face do balanço proporciona informação útil ao se distinguir os activos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são usados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também realça os activos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.

54. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, uma apresentação de activos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação fiável e mais relevante do que uma apresentação corrente/não corrente porque a entidade não fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.
55. Na aplicação do parágrafo 51, é permitido a uma entidade apresentar alguns dos seus activos e passivos com uma classificação corrente/não corrente e outros por ordem de liquidez quando tal proporcionar informação fiável e mais relevante. A necessidade de uma base mista de apresentação pode surgir quando uma entidade tem diversas operações.
56. A informação acerca das datas previstas para a realização de activos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência de uma entidade. A IAS 32 exige divulgação das datas de maturidade de activos financeiros e de passivos financeiros. Os activos financeiros incluem dívidas a receber comerciais e outras e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de activos e de passivos não monetários tais como inventários e provisões é também útil, quer os activos e passivos sejam ou não classificados como correntes ou não correntes. Por exemplo, uma entidade deve divulgar a quantia de inventários que espera que sejam recuperados mais de doze meses após a data do balanço.

Activos Correntes

57. *Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:*
 - (a) *espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;*
 - (b) *está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;*
 - (c) *espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou*
 - (d) *é caixa ou seu equivalente (conforme definido na IAS 7 Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.**Todos os outros activos devem ser classificados como não correntes.*
58. Esta Norma usa o termo 'não corrente' para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros de natureza de longo prazo. Não proíbe o uso de descrições alternativas tanto quanto o sentido seja claro.
59. O ciclo operacional de uma entidade é o tempo entre a aquisição de activos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses. Os activos correntes incluem activos (tais como inventários e dívidas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte

do ciclo operacional normal mesmo quando não se espere que sejam realizados num período até doze meses após a data do balanço. Os activos correntes também incluem activos essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados (os activos financeiros dentro desta categoria são classificados como detidos para negócio de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*) e a parte corrente de activos financeiros não correntes.

Passivos Correntes

60. *Um passivo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:*

- (a) *espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;*
- (b) *está detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;*
- (c) *deverá ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou*
- (d) *a entidade não tem um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.*

Todos os outros passivos devem ser classificados como não correntes.

61. Alguns passivos correntes, tais como dívidas a pagar comerciais e alguns acréscimos de custos relativos a empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos correntes mesmo que estejam para ser liquidados mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos activos e passivos de uma entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.
62. Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para um período até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente detidos para a finalidade de serem negociados. Exemplos disto são os passivos financeiros classificados como detidos para negociação de acordo com a IAS 39, descobertos em bancos e a parte corrente de passivos financeiros não correntes, dividendos a pagar, impostos sobre o rendimento e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento numa base a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para um período até doze meses após a data do balanço são passivos não correntes, sujeitos aos parágrafos 65 e 66.
63. Uma entidade classifica os seus passivos financeiros como correntes quando a sua liquidação estiver prevista para um período até doze meses após a data do balanço, mesmo que:
- (a) o prazo original tenha sido por um período superior a doze meses; e

- (b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão.
64. Se uma entidade esperar, e tiver a possibilidade de, refinar ou substituir (“roll over”) uma obrigação durante pelo menos doze meses após a data do balanço segundo uma facilidade de empréstimo existente, ela classifica a obrigação como não corrente, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de um período mais curto. Contudo, quando refinar ou substituir (“roll over”) a obrigação não depender do critério da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o potencial de refinanciamento não é considerado e a obrigação é classificada como corrente.
65. Quando uma entidade não cumprir um compromisso segundo um acordo de empréstimo de longo prazo até à data do balanço inclusive com o efeito de o passivo se tornar pagável à ordem, o passivo é classificado como corrente, mesmo que o mutuante tenha concordado, após a data do balanço e antes da autorização das demonstrações financeiras para emissão, em não exigir pagamento como consequência do incumprimento. O passivo é classificado como corrente porque, à data do balanço, a entidade não tem um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.
66. Contudo, o passivo é classificado como não corrente se o mutuante tiver concordado, até à data do balanço, em proporcionar um período de graça a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade pode rectificar o incumprimento e durante o qual o mutuante não pode exigir o reembolso imediato.
67. Com respeito a empréstimos classificados como passivos correntes, se os acontecimentos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, esses acontecimentos qualificam-se para divulgação como acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos de acordo com a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*:
- (a) refinanciamento numa base de longo prazo;
 - (b) rectificação de um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo; e
 - (c) a recepção, da parte do mutuante, de um período de graça para rectificar um incumprimento de um acordo de empréstimo de longo prazo que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

Informação a ser Apresentada na Face do Balanço

68. *Como mínimo, a face do balanço deve incluir linhas de itens que apresentem as seguintes quantias até ao ponto em que essas quantias não sejam apresentadas de acordo com o parágrafo 68A:*
- (a) *activos fixos tangíveis;*
 - (b) *propriedade de investimento;*
 - (c) *activos intangíveis;*

- (d) *activos financeiros (excluindo quantias apresentadas segundo as alíneas (e), (h) e (i));*
 - (e) *investimentos contabilizados pelo uso do método da equivalência patrimonial (equity method);*
 - (f) *activos biológicos;*
 - (g) *inventários;*
 - (h) *contas a receber comerciais e outras;*
 - (i) *caixa e seus equivalentes;*
 - (j) *contas a pagar comerciais e outras;*
 - (k) *provisões;*
 - (l) *passivos financeiros (excluindo quantias apresentadas segundo as alíneas (j) e (k));*
 - (m) *passivos e activos para imposto corrente, conforme definido na IAS 12 Impostos sobre o Rendimento;*
 - (n) *passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos, conforme definido na IAS 12;*
 - (o) *interesse minoritário, apresentado dentro do capital próprio; e*
 - (p) *capital emitido e reservas atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe.*
- 68.A. *A face do balanço também deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes:*
- (a) *o total de activos classificados como detidos para venda e de activos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas; e*
 - (b) *os passivos incluídos em grupos para alienação classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5.*
69. *Linhas de itens adicionais, títulos e subtópicos devem ser apresentados na face do balanço quando tal apresentação for relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade.*
70. *Quando uma entidade apresentar activos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes, como classificações separadas na face do respectivo balanço, ela não deve classificar activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.*
71. Esta Norma não prescreve a ordem ou formato em que os itens devam ser apresentados. O parágrafo 68 proporciona simplesmente uma lista de itens que são de natureza ou função suficientemente diferentes para justificar a apresentação separada na face do balanço. Além disso:

- (a) as linhas de itens são incluídas quando a dimensão, natureza ou função de um item ou agregação de itens semelhantes for de tal forma que a apresentação separada seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade; e
 - (b) as descrições usadas e a ordenação dos itens ou agregação de itens semelhantes podem ser emendadas de acordo com a natureza da entidade e as suas transacções, para proporcionar informação que seja relevante para uma compreensão da posição financeira da entidade. Por exemplo, um banco emendará as descrições acima referidas a fim de aplicar os requisitos mais específicos da IAS 30.
72. O juízo de valor sobre se outros itens deverão ser apresentados separadamente baseia-se numa avaliação do seguinte:
- (a) a natureza e liquidez dos activos;
 - (b) a função dos activos dentro da entidade; e
 - (c) as quantias, natureza e tempestividade dos passivos.
73. O uso de diferentes bases de mensuração para diferentes classes de activos sugere que a sua natureza ou função difere e que, por isso, deverão ser apresentados como linhas de itens separadas. Por exemplo, diferentes classes de activos fixos tangíveis podem ser escrituradas pelo custo ou por quantias revalorizadas de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.

Informação a ser Apresentada ou na Face do Balanço ou nas Notas

74. *Uma entidade deve divulgar, ou na face do balanço ou nas notas, outras subclassificações das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma forma apropriada para as operações da entidade.*
75. O pormenor proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos das IFRSs e da dimensão, natureza e função das quantias envolvidas. Os factores estabelecidos no parágrafo 72 também são usados para decidir a base da subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:
- (a) os itens do activo fixo tangível são desagregados em classes de acordo com a IAS 16;
 - (b) as contas a receber são desagregadas em quantias a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pré-pagamentos e outras quantias;
 - (c) os inventários são subclassificados, de acordo com a IAS 2 *Inventários*, em classificações tais como mercadorias, fornecimentos de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados;
 - (d) as provisões são desagregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e
 - (e) o capital próprio e as reservas são desagregados em várias classes, tais como capital pago, prémios de acções e reservas.

76. *Uma entidade deve divulgar o seguinte ou na face do balanço ou nas notas:*
- (a) *para cada classe de capital por acções:*
 - (i) *a quantidade de acções autorizadas;*
 - (ii) *a quantidade de acções emitidas e inteiramente pagas, e emitidas mas não inteiramente pagas;*
 - (iii) *o valor ao par por acção, ou que as acções não têm valor ao par;*
 - (iv) *uma reconciliação da quantidade de acções em circulação no início e no fim do período;*
 - (v) *os direitos, preferências e restrições associados a essa classe incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;*
 - (vi) *acções da entidade detidas pela própria entidade ou por subsidiárias ou associadas; e*
 - (vii) *acções reservadas para emissão segundo opções e contratos para a venda de acções, incluindo os termos e as quantias; e*
 - (b) *uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do capital próprio.*
77. *Uma entidade sem capital por acções, tal como uma parceria ou trust, deve divulgar informação equivalente à exigida no parágrafo 76(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de capital próprio e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de capital próprio.*

Demonstração dos Resultados

Resultados do Período

78. *Todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que uma Norma ou Interpretação o exija de outro modo.*
79. Normalmente, todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período são incluídos nos resultados. Tal inclui os efeitos de alterações nas estimativas contabilísticas. Contudo, podem existir circunstâncias em que determinados itens possam ser excluídos dos resultados líquidos do período corrente. A IAS 8 trata de duas dessas circunstâncias: a correcção de erros e o efeito de alterações nas políticas contabilísticas.
80. Outras Normas tratam de itens que podem corresponder às definições de rendimento ou de gasto contidas na *Estrutura Conceptual* mas que são normalmente excluídos dos resultados. Exemplos incluem excedentes de revalorização (ver IAS 16), determinados ganhos e perdas resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21) e ganhos ou perdas com a remensuração de activos financeiros disponíveis para venda (ver IAS 39).

Informação a ser Apresentada na Face da Demonstração dos Resultados

81. *Como mínimo, a face da demonstração dos resultados deve incluir linhas de itens que apresentem as quantias seguintes para o período:*
- (a) *rédito;*
 - (b) *custos financeiros;*
 - (c) *participação nos resultados de associadas e de empreendimentos conjuntos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;*
 - (d) *gastos de imposto;*
 - (e) *uma quantia única composta pelo total (i) dos resultados após os impostos de unidades operacionais descontinuadas e (ii) do ganho ou perda após os impostos reconhecido na mensuração pelo justo valor menos os custos de vender quer na alienação dos activos quer do(s) grupo(s) para alienação que constituem a unidade operacional descontinuada; e*
 - (f) *resultados.*
82. *Os itens que se seguem devem ser divulgados na face da demonstração dos resultados como imputações de resultados para o período:*
- (a) *resultados atribuíveis a interesse minoritário; e*
 - (b) *resultados atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe.*
83. *Outras linhas de itens, títulos e subtotais devem ser apresentados na face da demonstração dos resultados quando tal apresentação seja relevante para uma compreensão do desempenho financeiro da entidade.*
84. Dado que os efeitos das várias actividades, transacções e outros acontecimentos de uma entidade diferem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho financeiro ajuda a compreender o desempenho financeiro alcançado e a fazer projecções de futuros resultados. Outras linhas de itens são incluídas na face da demonstração dos resultados, sendo as descrições usadas e a ordenação dos itens emendados quando tal seja necessário para explicar os elementos do desempenho financeiro. Os factores a serem considerados incluem a materialidade e a natureza e função dos componentes dos rendimentos e dos gastos. Por exemplo, um banco emendará as descrições para aplicar os requisitos mais específicos da IAS 30. Os itens dos rendimentos e dos gastos não são compensados a menos que sejam satisfeitos os critérios do parágrafo 32.
85. *Uma entidade não deve apresentar itens de rendimento e de gasto como itens extraordinários, ou na face da demonstração dos resultados ou nas notas.*

Informação a ser Apresentada ou na Face da Demonstração dos Resultados ou nas Notas

86. *Quando os itens de rendimento e de gasto são materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente.*
87. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de rendimento e de gasto incluem:
 - (a) reduções dos inventários para o valor realizável líquido ou dos activos fixos tangíveis para a quantia recuperável, bem como reversões de tais reduções;
 - (b) reestruturações das actividades de uma entidade e reversões de quaisquer provisões para os custos de reestruturação;
 - (c) alienações de itens de activos fixos tangíveis;
 - (d) alienações de investimentos;
 - (e) unidades operacionais descontinuadas;
 - (f) resolução de litígios; e
 - (g) outras reversões de provisões.
88. *Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos usando uma classificação baseada ou na natureza dos gastos ou na sua função dentro da entidade, deles o que proporcionar informação fiável e mais relevante.*
89. As entidades são encorajadas a apresentar a análise do parágrafo 88 na face da demonstração dos resultados.
90. Os gastos são subclassificados a fim de destacar componentes do desempenho financeiro que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Esta análise é proporcionada numa de duas formas.
91. A primeira forma de análise é o método da natureza do gasto. Os gastos são agregados na demonstração dos resultados de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, custos de transporte, benefícios dos empregados e custos de publicidade), não sendo novamente imputados entre as várias funções dentro da entidade. Este método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias imputações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de uma classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

Rédito	X
Outros rendimentos	X
Alterações nos inventários de produtos acabados e em curso	X
Matérias-primas e consumíveis usados	X
Custos dos benefícios dos empregados	X
Gasto de depreciação e de amortização	X
Outros gastos	X
Total de gastos	(X)
Lucro	X

92. A segunda forma de análise é o método da função do gasto ou do 'custo de vendas', classificando os gastos de acordo com a sua função como parte do custo de vendas ou, por exemplo, dos custos de distribuição ou de actividades administrativas. Como mínimo, uma entidade divulga o custo de vendas segundo este método separadamente dos outros gastos. Este método pode proporcionar informação mais relevante aos utentes do que a classificação de gastos por natureza, mas a imputação de custos a funções pode exigir imputações arbitrárias e envolver ponderação considerável. Um exemplo de uma classificação que usa o método da função de gastos é a seguinte:

Rédito	X
Custo de vendas	(X)
Lucro bruto	X
Outros rendimentos	X
Custos de distribuição	(X)
Gastos administrativos	(X)
Outros gastos	(X)
Lucro	X

93. *As entidades que classifiquem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e os gastos com os benefícios dos empregados.*
94. A escolha entre o método da função do gasto e o método da natureza do gasto depende de factores históricos e sectoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação dos custos que podem variar, directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de entidades, esta Norma exige que a gerência seleccione a apresentação mais relevante e fiável. Porém, porque a informação sobre a natureza dos gastos é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função do gasto. No parágrafo 93, ‘benefícios dos empregados’ tem o mesmo significado que na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*.
95. *Uma entidade deve divulgar, ou na face da demonstração dos resultados ou na demonstração de alterações no capital próprio, ou nas notas, a quantia de dividendos reconhecida como distribuições aos detentores de capital próprio durante período, e a quantia relacionada por acção.*

Demonstração de Alterações no Capital Próprio

96. *Uma entidade deve apresentar uma demonstração de alterações no capital próprio mostrando na face da demonstração:*
- (a) *os resultados do período;*
 - (b) *cada item de rendimento e de gasto do período que, tal como exigido por outras Normas ou Interpretações, seja reconhecido directamente no capital próprio, e o total destes itens;*
 - (c) *rendimento e gasto total do período (calculados como a soma das alíneas (a) e (b)), mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos detentores de capital próprio da empresa-mãe e ao interesse minoritário; e*
 - (d) *para cada componente de capital próprio, os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas e as correcções de erros reconhecidas de acordo com a IAS 8.*
97. *Uma entidade deve também apresentar, ou na face da demonstração de alterações no capital próprio ou nas notas:*
- (a) *as quantias de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio, mostrando separadamente distribuições a detentores de capital próprio;*
 - (b) *o saldo de resultados retidos (ou seja, resultados acumulados) no início do período e à data do balanço, e as alterações durante o período; e*
 - (c) *uma reconciliação entre a quantia escriturada de cada classe de capital próprio contribuído e cada reserva no início e no fim do período, divulgando separadamente cada alteração.*

98. As alterações no capital próprio de uma entidade entre duas datas de balanço reflectem o aumento ou a redução nos seus activos líquidos durante o período. Com a excepção das alterações resultantes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como contribuições de capital, reacquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos) e dos custos de transacção directamente relacionados com tais transacções, a alteração global no capital próprio durante um período representa a quantia total de rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas, gerada pelas actividades da entidade durante esse período (quer esses itens de rendimentos e de gastos sejam reconhecidos nos resultados ou directamente como alterações no capital próprio).
99. Esta Norma exige que todos os itens de rendimento e de gasto reconhecidos num período sejam incluídos nos resultados a menos que outra Norma ou Interpretação o exija de outro modo. Outras Normas exigem que alguns ganhos e perdas (tais como aumentos e reduções na revalorização, determinadas diferenças cambiais, ganhos ou perdas com a remensuração de activos financeiros disponíveis para venda, e quantias relacionadas de impostos correntes e impostos diferidos) sejam reconhecidos directamente como alterações no capital próprio. Dado que é importante considerar todos os itens de rendimento e de gasto ao avaliar as alterações na posição financeira de uma entidade entre duas datas de balanços, esta Norma exige a apresentação de uma demonstração de alterações no capital próprio que saliente os rendimentos e os gastos totais de uma entidade, incluindo os que são directamente reconhecidos no capital próprio.
100. A IAS 8 exige ajustamentos retrospectivos para efectuar alterações nas políticas contabilísticas, até ao ponto que seja praticável, excepto quando as disposições transitórias noutra Norma ou numa Interpretação o exijam de outra forma. A IAS 8 também exige que as reexpressões para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até ao ponto em que seja praticável. Os ajustamentos retrospectivos e as reexpressões retrospectivas são feitos no saldo dos resultados retidos, excepto quando uma Norma ou Interpretação exige ajustamentos retrospectivos de outro componente do capital próprio. O parágrafo 96(d) exige a divulgação na demonstração de alterações no capital próprio do ajustamento total para cada componente do capital próprio resultante, separadamente, de alterações nas políticas contabilísticas e de correcções de erros. Estes ajustamentos são divulgados para cada período anterior e no início do período.
101. Os requisitos dos parágrafos 96 e 97 podem ser satisfeitos de variadas formas. Um exemplo é o formato colunar que reconcilia os saldos de abertura e de fecho de cada elemento do capital próprio. Uma alternativa é apresentar apenas os itens estabelecidos no parágrafo 96 na demonstração de alterações no capital próprio. Segundo esta abordagem, os itens descritos no parágrafo 97 são mostrados nas notas.

Demonstração de Fluxos de Caixa

102. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos utentes de demonstrações financeiras uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A IAS 7

Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Notas

Estrutura

103. As notas devem:

- (a) *apresentar informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas usadas de acordo com os parágrafos 108-115;*
- (b) *divulgar a informação exigida pelas IFRSs que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa; e*
- (c) *proporcionar informação adicional que não seja apresentada na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para uma compreensão de qualquer uma delas.*

104. As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de uma forma sistemática. Cada item na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa deve ter uma referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas.

105. As notas são normalmente apresentadas pela seguinte ordem, o que ajuda os utentes a compreender as demonstrações financeiras e a compará-las com demonstrações financeiras de outras entidades:

- (a) uma declaração de conformidade com as IFRSs (ver parágrafo 14);
- (b) um resumo das políticas contabilísticas significativas aplicadas (ver parágrafo 108);
- (c) informação de suporte de itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração de alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item seja apresentada; e
- (d) outras divulgações, incluindo:
 - (i) passivos contingentes (ver IAS 37) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
 - (ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objectivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver IAS 32).

106. Nalgumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável variar a ordenação de itens específicos nas notas. Por exemplo, a informação sobre alterações no justo valor reconhecidas nos resultados podem ser combinadas com informação sobre maturidades de instrumentos financeiros, embora as primeiras divulgações se relacionem com a

demonstração dos resultados e as últimas se relacionem com o balanço. Contudo, até ao ponto em que seja praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.

107. As notas que proporcionam informação acerca da base de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contabilísticas específicas podem ser apresentadas como um componente separado das demonstrações financeiras.

Divulgação de Políticas Contabilísticas

108. *Uma entidade deve divulgar no resumo de políticas contabilísticas significativas:*

- (a) a base (ou bases) de mensuração usada(s) na preparação das demonstrações financeiras; e*
- (b) as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras.*

109. É importante que os utentes estejam informados sobre a base ou bases de mensuração usada(s) nas demonstrações financeiras (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, justo valor ou quantia recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações financeiras são preparadas afecta significativamente a análise dos utentes. Quando mais de uma base de mensuração for usada nas demonstrações financeiras, por exemplo, quando determinadas classes de activos são revalorizadas, é suficiente proporcionar uma indicação das categorias de activos e de passivos à qual cada base de mensuração seja aplicada.
110. Ao decidir se uma determinada política contabilística deve ou não ser divulgada, a gerência considera se a divulgação ajudará os utentes a compreender de que forma as transacções, outros acontecimentos e condições estão reflectidos no desempenho financeiro e na posição financeira relatados. A divulgação de determinadas políticas contabilísticas é especialmente útil para os utentes quando essas políticas são seleccionadas de entre alternativas permitidas em Normas e Interpretações. Um exemplo é a divulgação do facto de um empreendedor reconhecer ou não o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*). Algumas Normas exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contabilísticas, incluindo escolhas feitas pela gerência entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a IAS 16 exige a divulgação das bases de mensuração usadas para classes do activo fixo tangível. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* exige que se divulgue se os custos de empréstimos são reconhecidos imediatamente como um gasto ou se são capitalizados como parte do custo de activos que se qualificam.
111. Cada entidade considera a natureza das suas operações e as políticas que os utentes das suas demonstrações financeiras esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que uma entidade sujeita a impostos sobre o rendimento divulgue as suas políticas contabilísticas para impostos sobre o rendimento, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e activos por impostos diferidos. Quando uma entidade tem operações estrangeiras ou transacções significativas em moeda estrangeira, espera-se que

divulgue as políticas contabilísticas para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais. Quando tiverem ocorrido concentrações de actividades empresariais, são divulgadas as políticas usadas para a mensuração do goodwill e do interesse minoritário.

112. Uma política contabilística pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade mesmo que as quantias de períodos anteriores e correntes não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contabilística significativa que não seja especificamente exigida pelas IFRSs, mas que seja seleccionada e aplicada de acordo com a IAS 8.
113. *Uma entidade deve divulgar, no resumo das políticas contabilísticas significativas ou outras notas, os juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas (ver parágrafo 116), que a gerência fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade que têm o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.*
114. No processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade, a gerência faz vários juízos de valor, com a excepção dos que envolvem estimativas, que podem afectar significativamente as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a gerência faz juízos de valor ao determinar:
 - (a) se os activos financeiros são investimentos detidos até a maturidade;
 - (b) quando é que substancialmente todos os riscos e vantagens significativos da propriedade de activos financeiros e de activos locados são transferidos para outras entidades;
 - (c) se, em substância, determinadas vendas de bens são acordos financeiros e portanto não dão origem a rédito; e
 - (d) se a substância da relação entre a entidade e uma entidade de finalidade especial indica que a entidade de finalidade especial é controlada pela entidade.
115. Algumas divulgações feitas de acordo com o parágrafo 113 são exigidas por outras Normas. Por exemplo, a IAS 27 exige que uma entidade divulgue as razões pelas quais o interesse de propriedade da entidade não constitui controlo, relativamente a uma investida que não seja subsidiária embora mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja propriedade, directa ou indirectamente, de subsidiárias. A IAS 40 exige a divulgação dos critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo dono e da propriedade detida para venda no decurso ordinário da actividade empresarial, quando a classificação da propriedade é difícil.

Principais Fontes da Incerteza das Estimativas

116. *Uma entidade deve divulgar nas notas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras principais fontes da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham um risco significativo de provocar um ajustamento material nas*

quantias escrituradas de activos e passivos durante o próximo ano financeiro. Com respeito a esses activos e passivos, as notas devem incluir pormenores do seguinte:

- (a) a sua natureza; e***
- (b) a sua quantia escriturada à data do balanço.***

117. Determinar as quantias escrituradas de alguns activos e passivos exige a estimativa dos efeitos de acontecimentos futuros incertos nesses activos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados usados para mensurar os seguintes activos e passivos, são necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar a quantia recuperável de classes do activo fixo tangível, o efeito da obsolescência tecnológica nos inventários, provisões sujeitas ao futuro resultado do litígio em curso e passivos de benefícios dos empregados de longo prazo tais como obrigações de pensões. Estas estimativas implicam pressupostos sobre itens como o ajustamento do risco aos fluxos de caixa ou as taxas de desconto usadas, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afectem outros custos.
118. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o parágrafo 116 relacionam-se com as estimativas que exigem os juízos de valor mais difíceis, subjectivos ou complexos da gerência. Uma vez que o número de variáveis e pressupostos que afectam a possível futura resolução das incertezas aumenta, esses juízos de valor tornam-se mais subjectivos e complexos, e o potencial para um consequente ajustamento material nas quantias escrituradas de activos e passivos aumenta normalmente em conformidade.
119. As divulgações descritas no parágrafo 116 não são exigidas para activos e passivos que tenham um risco significativo de que as suas quantias escrituradas se possam alterar materialmente no próximo ano financeiro se, à data do balanço, forem mensurados pelo justo valor com base em preços de mercado recentemente observados (os justos valores podem alterar-se materialmente no próximo ano financeiro, mas essas alterações não iriam surgir de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas à data do balanço).
120. As divulgações descritas no parágrafo 116 são apresentadas de uma forma que ajuda os utentes de demonstrações financeiras a compreender os juízos de valor que a gerência faz acerca do futuro e sobre outras principais fontes da incerteza das estimativas. A natureza e extensão da informação proporcionada variam de acordo com a natureza do pressuposto e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação são:
 - (a) a natureza do pressuposto ou outra incerteza das estimativas;
 - (b) a sensibilidade de quantias escrituradas aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
 - (c) a resolução esperada de uma incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo ano financeiro com respeito às quantias escrituradas dos activos e passivos afectados; e

- (d) uma explicação de alterações feitas a pressupostos anteriores respeitantes a esses activos e passivos, se a incerteza continuar por resolver.
- 121. Não é necessário divulgar previsões ou informações sobre orçamentos ao fazer as divulgações descritas no parágrafo 116.
- 122. Quando for impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um principal pressuposto ou de outra principal fonte da incerteza das estimativas à data do balanço, a entidade divulga que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os resultados durante o próximo ano financeiro que sejam diferentes dos pressupostos possam exigir um ajustamento material na quantia escriturada do activo ou passivo afectado. Em todos os casos, a entidade divulga a natureza e a quantia escriturada do activo ou passivo específico (ou classe de activos ou passivos) afectado pelo pressuposto.
- 123. As divulgações descritas no parágrafo 113 de juízos de valor específicos feitos pela gerência no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no parágrafo 116.
- 124. A divulgação de alguns dos principais pressupostos que de outra forma seriam exigidos de acordo com o parágrafo 116 é exigida por outras Normas. Por exemplo, a IAS 37 exige a divulgação, em circunstâncias especificadas, de pressupostos importantes respeitantes a futuros acontecimentos que afectem classes de provisões. A IAS 32 exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de justos valores de activos financeiros e de passivos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor. A IAS 16 exige a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de justos valores de itens revalorizados do activo fixo tangível.

Outras Divulgações

125. *Uma entidade deve divulgar nas notas:*

- (a) *a quantia de dividendos proposta ou declarada antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão mas não reconhecida como distribuição aos detentores de capital próprio durante o período, e a quantia relacionada por acção; e*
- (b) *a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.*
- 126. ***Uma entidade deve divulgar o seguinte, se não for divulgado noutra local em informação publicada com as demonstrações financeiras:***
 - (a) *o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registo e o endereço da sede registada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registada);*
 - (b) *a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais actividades; e*
 - (c) *o nome da empresa-mãe e a última empresa-mãe do grupo.*

Data de Eficácia

- 127. ***Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.***

Retirada da IAS 1 (revista em 1997)

- 128. Esta Norma substitui a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras* revista em 1997.

Norma Internacional de Contabilidade 2

Inventários

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2 - 5
Definições	6 - 8
Mensuração de Inventários	9 - 33
Custo dos Inventários	10 - 22
<i>Custos de Compra</i>	11
<i>Custos de Conversão</i>	12 - 14
<i>Outros Custos</i>	15 - 18
<i>Custos de Inventários de um Prestador de Serviços</i>	19
<i>Custo do Produto Agrícola Colhido proveniente de Activos Biológicos</i>	20
<i>Técnicas para a Mensuração do Custo</i>	21 - 22
Fórmulas de Custeio	23 - 27
Valor Realizável Líquido	28 - 33
Reconhecimento como um Gasto	34 - 35
Divulgação	36 - 39
Data de Eficácia	40
Retirada de Outras Tomadas de Posição	41 - 42

A Norma Internacional de Contabilidade 2 Inventários (IAS2) está desenvolvida nos parágrafos 1-42. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 2

Inventários

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Um assunto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um activo e a ser transportada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Esta Norma proporciona orientação na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

Âmbito

2. *Esta Norma aplica-se a todos os inventários, com a excepção do seguinte:*
 - (a) *produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços directamente relacionados (ver IAS 11 Contratos de Construção);*
 - (b) *instrumentos financeiros; e*
 - (c) *activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e o produto agrícola na altura da colheita (ver IAS 41 Agricultura).*
3. *Esta Norma não se aplica à mensuração dos inventários detidos por:*
 - (a) *produtores de produtos agrícolas e florestais, do produto agrícola após a colheita e de minerais e produtos minerais até ao ponto em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nesses sectores. Quando tais inventários são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.*
 - (b) *corretores/negociantes de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor menos os custos de vender. Quando tais inventários são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, as alterações no justo valor menos os custos de vender são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração.*
4. Os inventários referidos no parágrafo 3 alínea (a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isto ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada nos termos de um contrato forward ou de uma garantia governamental ou quando exista um mercado activo e haja um risco negligenciável de fracasso de venda. Estes inventários apenas são excluídos dos requisitos de mensuração desta Norma.

5. Os corretores/negociantes são aqueles que compram ou vendem mercadorias para outros ou por sua própria conta. Os inventários referidos no parágrafo 3 alínea (b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de vender no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos corretores/negociantes. Quando estes inventários são mensurados pelo justo valor menos os custos de vender, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

Definições

6. *Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:*
Os inventários são activos:
(a) *detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;*
(b) *no processo de produção para tal venda; ou*
(c) *na forma de materiais ou bens de consumo a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.*
O 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.
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.
7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da actividade empresarial. O justo valor reflecte a quantia pela qual o mesmo inventário podia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico de uma entidade, ao passo que o segundo já não é. O valor realizável líquido dos inventários pode não ser equivalente ao justo valor menos os custos de vender.
8. Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda. Os inventários também englobam bens acabados produzidos ou trabalhos a serem produzidos pela entidade e incluem materiais e bens de consumo aguardando o seu uso no processo de produção. No caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço, tal como descrito no parágrafo 19, relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o respectivo rédito (ver IAS 18 *Rédito*).

Mensuração de Inventários

9. *Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.*

Custo dos Inventários

- 10.** *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 Compra

11. Os custos de compra dos inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os posteriormente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Custos de Conversão

12. Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção, tais como materiais indirectos e mão-de-obra indirecta.
13. A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais fixos imputada a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção.
14. Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso quando, por exemplo, são produzidos produtos conjuntamente ou quando há um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não são separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por

um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis seja no acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando for este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros Custos

15. Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam da produção ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.
16. Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:
 - (a) quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão-de-obra ou de outros custos de produção;
 - (b) custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção antes de uma nova fase de produção;
 - (c) gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais; e
 - (d) custos de vender.
17. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* identifica circunstâncias limitadas em que os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários.
18. Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contém efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Custos de Inventários de um Prestador de Serviços

19. Até ao ponto em que os prestadores de serviços tenham inventários, eles mensuram-nos pelos custos da sua produção. Esses custos consistem sobretudo nos custos de mão-de-obra e outros custos com o pessoal directamente envolvido na prestação do serviço, incluindo o pessoal de supervisão, e os gastos gerais atribuíveis. A mão-de-obra e outros custos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos, mas são reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. O custo dos inventários de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que muitas vezes são incluídos nos preços debitados pelos prestadores de serviços.

Custo do Produto Agrícola Colhido proveniente de Activos Biológicos

20. Segundo a IAS 41 *Agricultura*, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma.

Técnicas para a Mensuração do Custo

21. As 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. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes são regularmente revistos e, se necessário, revistos à luz das condições correntes.
22. O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada toma em consideração o inventário que tenha sido marcado abaixo do seu preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Fórmulas de Custeio

23. *O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.*
24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados do inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários pode ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.
25. *O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 23, deve ser atribuído pelo uso da fórmula 'primeira entrada, primeira saída' (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio.*
26. Por exemplo, os inventários usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de inventários usados num outro segmento de negócio.

Porém, uma diferença na localização geográfica dos inventários (ou nas respectivas normas fiscais) não é suficiente, por si só, para justificar o uso de diferentes fórmulas de custeio.

27. A fórmula FIFO pressupõe que os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos. Pela fórmula do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, dependendo das circunstâncias da entidade.

Valor Realizável Líquido

28. O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos inventários pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o custo dos inventários (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.
29. Os inventários são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Nalgumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de inventário relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir inventários com base numa classificação de inventários como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os inventários de um determinado sector ou segmento geográfico. Normalmente, os prestadores de serviços acumulam custos com respeito a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda separado. Por isso, cada um destes serviços é tratado como um item separado.
30. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas as estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar. Estas estimativas tomam em consideração as variações nos preços ou custos directamente relacionadas com acontecimentos que ocorram após o fim do período, até ao ponto em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim do período.
31. As estimativas do valor realizável líquido também tomam em consideração a finalidade para a qual o inventário é detido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de inventário detida para satisfazer contratos de venda firmes ou de prestações de

serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de inventário detidas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos de venda firmes com quantidades superiores às quantidades de inventário detidas ou resultantes de contratos de compra firmes. Tais provisões são tratadas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

32. Os materiais e outros bens de consumo detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitui uma indicação de que o custo dos produtos acabados excede o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (written down) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.
33. Em cada período subsequente, é feita 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 à alteração nas circunstâncias económicas, a quantia da redução é revertida (i.e. a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, quando um item de inventário que é escriturado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda desceu, está ainda detido num período posterior e o seu preço de venda aumentou.

Reconhecimento como um Gasto

34. *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. 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. A quantia de qualquer reversão de qualquer redução de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto do período em que a reversão ocorra.*
35. Alguns inventários podem ser imputados a outras contas do activo, como por exemplo, inventários usados como um componente de activos fixos tangíveis de construção própria. Os inventários imputados desta forma a um outro activo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.

Divulgação

36. *As demonstrações financeiras devem divulgar:*
 - (a) *as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;*

- (b) *a total quantia escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;*
 - (c) *a quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;*
 - (d) *a quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;*
 - (e) *a quantia de qualquer redução de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34;*
 - (f) *a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34;*
 - (g) *as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o parágrafo 34; e*
 - (h) *a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.*
37. A informação acerca das quantias escrituradas detidas em diferentes classificações de inventários e a extensão das alterações nesses activos é útil para os utentes das demonstrações financeiras. As classificações comuns de inventários são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, trabalhos em curso e bens acabados. Os inventários de um prestador de serviços podem ser descritos como trabalhos em curso.
38. A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período, que é muitas vezes referida como o custo das vendas, consiste nos custos previamente incluídos na mensuração do inventário agora vendido, nos gastos gerais de produção não imputados e nas quantias anormais de custos de produção de inventários. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outras quantias, tais como custos de distribuição.
39. Algumas entidades adoptam um formato para os resultados que resulta na divulgação de quantias que não seja o custo de inventários reconhecido como um gasto durante o período. De acordo com este formato, uma entidade apresenta uma análise dos gastos usando uma classificação baseada na natureza dos gastos. Neste caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como um gasto relativamente a matérias-primas e consumíveis, custos de mão-de-obra e outros custos juntamente com a quantia da alteração líquida nos inventários do período.

Data de Eficácia

40. *Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*

Retirada de Outras Tomadas de Posição

41. Esta Norma substitui a IAS 2 *Inventários* (revista em 1993).
42. Esta Norma substitui a SIC-1 *Consistência—Fórmulas de Custeio Diferentes para Inventários*.

Norma Internacional de Contabilidade 7

Demonstrações de Fluxos de Caixa

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	
Âmbito	1 - 3
Benefícios da Informação do Fluxo de Caixa	4 - 5
Definições	6 - 9
Caixa e Equivalentes de Caixa	7 - 9
Apresentação de uma Demonstração de Fluxos de Caixa	10 - 17
Actividades Operacionais	13 - 15
Actividades de Investimento	16
Actividades de Financiamento	17
O Relato de Fluxos de Caixa das Actividades Operacionais	18 - 20
O Relato de Fluxos de Caixa das Actividades de Investimento e de Financiamento	21
O Relato de Fluxos de Caixa numa Base Líquida	22 - 24
Fluxos de Caixa de Moeda Estrangeira	25 - 28
Juros e Dividendos	31 - 34
Impostos sobre o Rendimento	35 - 36
Investimentos em Subsidiárias, em Associadas e em Empreendimentos	37 - 38
Conjuntos	39 - 42
Aquisições e Alienações de Subsidiárias e de Outras Unidades Empresariais	43 - 44
Transacções que Não Sejam por Caixa	45 - 47
Componentes de Caixa e seus Equivalentes	48 - 52
Outras Divulgações	53
Data de Eficácia	

A Norma Internacional de Contabilidade 7 Demonstrações de Fluxos de Caixa (IAS7) está desenvolvida nos parágrafos 1-53. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 7

Demonstrações de Fluxos de Caixa

Objectivo

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

O objectivo desta Norma é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante os períodos provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Âmbito

1. *Uma entidade deve preparar uma demonstração de fluxos de caixa de acordo com os requisitos desta Norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações financeiras de cada período em que são apresentadas demonstrações financeiras.*
2. Esta Norma substitui a IAS 7 *Demonstração das Variações na Posição Financeira*, aprovada em Julho de 1977.
3. Os utentes das demonstrações financeiras de uma entidade estão interessados em como a entidade gera e usa o dinheiro e os seus equivalentes. É este o caso qualquer que seja a natureza das actividades da entidade e independentemente de o dinheiro poder ser visto ou não como o produto da entidade, como seja o caso de uma instituição financeira. As entidades necessitam de dinheiro essencialmente pelas mesmas razões, mesmo diferentes que possam ser as suas actividades principais de produção de réditos. Elas necessitam de dinheiro para conduzir as suas operações, para pagar as suas obrigações e para proporcionar retornos aos seus investidores. Concordantemente, esta Norma exige que todas as entidades apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.

Benefícios da Informação do Fluxo de Caixa

4. Uma demonstração de fluxos de caixa, quando usada juntamente com o restante das demonstrações financeiras, proporciona informação que facilita aos utentes avaliar as alterações nos activos líquidos de uma entidade, a sua estrutura financeira (incluindo a sua liquidez e solvência) e a sua capacidade de afectar as quantias e a tempestividade dos

fluxos de caixa afim de se adaptar às circunstâncias e oportunidades em mudança. A informação de fluxos de caixa é útil na determinação da capacidade da entidade de gerar dinheiro e seus equivalentes e facilitar aos utentes desenvolver modelos para determinar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. Aumenta também a comparabilidade do relato do desempenho operacional por diferentes entidades porque elimina os efeitos do uso de diferentes tratamentos contabilísticos para as mesmas operações e acontecimentos.

5. A informação do fluxo de caixa histórico é muitas vezes usada como um indicador da quantia, tempestividade e certeza de fluxos de caixa futuros. É também usada na verificação do rigor de avaliações passadas de fluxos de caixa futuros e no exame do relacionamento entre lucratividade e fluxo de caixa líquido e no impacto de variações de preços.

Definições

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

Caixa compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem.

Equivalentes de caixa (dinheiro) são investimentos a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

Fluxos de caixa são influxos (recebimentos, entradas) e exfluxos (pagamentos, saídas) de caixa e seus equivalentes.

Actividades operacionais são as principais actividades produtoras de réditos da entidade e outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.

Actividades de investimento são a aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Actividades de financiamento são as actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio contribuído e nos empréstimos obtidos pela entidade.

Caixa e Equivalentes de Caixa

7. Os equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de ir ao encontro dos compromissos de caixa a curto prazo e não para investimento ou outros propósitos. Para um investimento se qualificar como um equivalente de caixa ele tem de ser prontamente convertível para uma quantia conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Por isso, um investimento só se qualifica normalmente como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja três meses ou menos a partir da data de aquisição. Os investimentos de capital próprio são excluídos dos equivalentes de caixa a menos que sejam, em substância, equivalentes de caixa, por exemplo no caso de acções preferenciais adquiridas dentro de um curto período do seu vencimento e com uma data específica de remição.

8. Os empréstimos bancários obtidos são geralmente considerados como actividades de financiamento. Porém, em alguns países, os saques a descoberto (overdrafts) que sejam reembolsáveis à ordem formam uma parte integrante da gestão de caixa de uma entidade. Nestas circunstâncias, os saques a descoberto são incluídos como um componente de caixa e seus equivalentes. Uma característica de tais acordos bancários é a de que o saldo de bancos flutua muitas vezes de positivo a descoberto.
9. Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituam caixa e seus equivalentes porque estes componentes são parte da gestão de caixa de uma entidade e não parte das suas actividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento de excessos de caixa e nos equivalentes de caixa.

Apresentação de uma Demonstração de Fluxos de Caixa

10. *A demonstração de fluxos de caixa deve relatar os fluxos de caixa durante o período classificados por actividades operacionais, de investimento e de financiamento.*
11. Uma entidade apresenta os seus fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento da maneira que seja mais apropriada para os seus negócios. A classificação por actividades proporciona informação que permite aos utentes determinar o impacto dessas actividades na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e seus equivalentes. Esta informação pode ser também usada para avaliar as relações entre estas actividades.
12. Uma única operação pode incluir fluxos de caixa que sejam classificados diferentemente. Por exemplo, quando o reembolso de um empréstimo inclua quer juros quer capital, o elemento juro pode ser classificado como uma actividade operacional e o elemento capital classificado como uma actividade de financiamento.

Actividades Operacionais

13. A quantia de fluxos de caixa proveniente de actividades operacionais é um indicador chave da medida em que as operações da entidade geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e fazer novos investimentos, sem recurso a fontes externas de financiamento. A informação acerca dos componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos é útil, juntamente com outra informação, na previsão de futuros fluxos de caixa operacionais.
14. Os fluxos de caixa das actividades operacionais são principalmente derivados das principais actividades geradoras de réditos da entidade. Por isso, elas são geralmente consequência das operações e outros acontecimentos que entram na determinação dos resultados da entidade. Exemplos de fluxos de caixa de actividades operacionais são:
 - (a) recebimentos de caixa provenientes da venda de bens e da prestação de serviços;
 - (b) recebimentos de caixa provenientes de royalties, honorários, comissões e outros réditos;

- (c) pagamentos de caixa a fornecedores de bens e serviços;
- (d) pagamentos de caixa a e a favor de empregados;
- (e) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de uma entidade seguradora relativos a prémios e reclamações, anuidades e outros benefícios derivados das apólices de seguros;
- (f) pagamentos de caixa ou restituições de impostos sobre o rendimento a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento; e
- (g) recebimentos de caixa e pagamentos de caixa de contratos detidos para fins negociais ou comerciais.

Algumas transacções, tais como a venda de um item de uma fábrica, podem dar origem a um ganho ou a uma perda que seja incluída na determinação dos resultados. Porém, os fluxos de caixa relacionados com tais operações são fluxos de caixa de actividades de investimento.

15. Uma entidade pode deter títulos e empréstimos para fins negociais ou comerciais, situação em que são similares a inventários adquiridos especificamente para revenda. Por isso, os fluxos de caixa provenientes da compra e venda de títulos para negociar ou comercializar são classificados como actividades operacionais. De forma semelhante, os adiantamentos de caixa e empréstimos feitos por instituições financeiras são geralmente classificados como actividades operacionais desde que se relacionem com as principais actividades geradoras de rédito dessa entidade.

Actividades de Investimento

16. A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das actividades de investimento é importante porque os fluxos de caixa representam a extensão pela qual os dispêndios foram feitos relativamente a recursos destinados a gerar rendimento e fluxos de caixa futuros. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de investimento:
 - (a) pagamentos de caixa para aquisição de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo. Estes pagamentos incluem os relacionados com custos de desenvolvimento capitalizados e activos fixos tangíveis auto-construídos;
 - (b) recebimentos de caixa por vendas de activos fixos tangíveis, intangíveis e outros activos a longo prazo;
 - (c) pagamentos de caixa para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam pagamentos dos instrumentos considerados como sendo equivalentes de caixa ou dos detidos para fins negociáveis ou comercializáveis);
 - (d) recebimentos de caixa de vendas de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades e de interesses em empreendimentos conjuntos (que não sejam recebimentos dos instrumentos considerados como equivalentes de caixa e dos detidos para fins de negociação ou de comercialização);

- (e) adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos feitos por uma instituição financeira);
- (f) recebimentos de caixa provenientes do reembolso de adiantamentos e de empréstimos feitos a outras partes (que não sejam adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);
- (g) pagamentos de caixa para contratos de futuros, contratos de forwards, contratos de opção e contratos de swap excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou de comercialização, ou os pagamentos sejam classificados como actividades de financiamento; e
- (h) recebimentos de caixa de contratos de futuros, contratos forwards, contratos de opção e contratos de swap, excepto quando os contratos sejam mantidos para fins de negociação ou de comercialização, ou os recebimentos sejam classificados como actividades de financiamento.

Quando um contrato for registado como cobertura de uma posição identificável, os fluxos de caixa do contrato serão classificados da mesma maneira que os fluxos de caixa da posição que esteja a ser coberta.

Actividades de Financiamento

17. A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das actividades de financiamento é importante porque é útil na predição de reivindicações futuras de fluxos de caixa pelos fornecedores de capitais à entidade. São exemplos de fluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento:
- (a) proventos de caixa provenientes da emissão de acções ou de outros instrumentos de capital próprio;
 - (b) pagamentos de caixa a detentores para adquirir ou remir as acções da entidade;
 - (c) entradas de caixa provindas da emissão de certificados de dívida, empréstimos, livranças, obrigações, hipotecas e outros empréstimos obtidos a curto ou longo prazo;
 - (d) reembolsos de caixa de quantias de empréstimos obtidos; e
 - (e) pagamentos de caixa por um locatário para a redução de uma dívida em aberto relacionada com uma locação financeira.

O Relato de Fluxos de Caixa das Actividades Operacionais

18. *Uma entidade deve relatar os fluxos de caixa provenientes de actividades operacionais usando um dos dois:*
- (a) *o método directo, pelo qual, são divulgadas as principais classes dos recebimentos de caixa brutos e dos pagamentos de caixa brutos; ou*
 - (b) *o método indirecto, pelo qual os resultados são ajustados pelos efeitos de transacções de natureza que não sejam por caixa, de quaisquer diferimentos ou*

acréscimos de recebimentos a pagamentos de caixa operacionais passados ou futuros, e itens de rédito ou gasto associados com fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

19. As entidades são encorajadas a relatar fluxos de caixa de actividades operacionais usando o método directo. Este método proporciona informação que pode ser útil na estimativa de fluxos de caixa futuros e que não é disponibilizada pelo método indirecto. Pelo método directo, a informação acerca das principais classes de recebimentos brutos (de caixa) e de pagamentos brutos (de caixa) pode ser obtida quer:
 - (a) a partir dos registos contabilísticos da entidade; quer
 - (b) pelo ajustamento de vendas, custo das vendas (juros e réditos similares e gasto de juros e encargos similares para uma instituição financeira) e outros itens da demonstração dos resultados relativamente a:
 - (i) alterações, durante o período em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;
 - (ii) outros itens que não sejam de caixa; e
 - (iii) outros itens pelos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.
20. Pelo método indirecto, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais é determinado pelo ajustamento dos resultados relativamente aos efeitos de:
 - (a) alterações, durante o período em inventários e dívidas operacionais a receber e a pagar;
 - (b) itens que não sejam por caixa tais como depreciações, provisões, impostos diferidos, perdas e ganhos não realizados de moeda estrangeira, lucros de associadas não distribuídos e interesses minoritários; e
 - (c) todos os outros itens quanto aos quais os efeitos de caixa sejam fluxos de caixa de investimento ou de financiamento.

Alternativamente, o fluxo de caixa líquido das actividades operacionais pode ser apresentado pelo método indirecto ao mostrar-se os réditos e os gastos divulgados na demonstração dos resultados e as alterações durante o período em inventários e em dívidas a receber e a pagar operacionais.

O Relato de Fluxos de Caixa das Actividades de Investimento e de Financiamento

21. *Uma entidade deve relatar separadamente as principais classes dos recebimentos brutos (de caixa) e dos pagamentos brutos (de caixa) provenientes das actividades de investimento e de financiamento, excepto até ao ponto em que os fluxos de caixa descritos nos parágrafos 22 e 24 sejam relatados numa base líquida.*

O Relato de Fluxos de Caixa numa Base Líquida

22. *Os fluxos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento seguintes podem ser relatados numa base líquida:*
- (a) *recebimentos e pagamentos (de caixa) por conta de clientes quando o fluxo de caixa reflecta as actividades do cliente e não os da entidade; e*
 - (b) *recebimentos e pagamentos (de caixa) dos itens em que a rotação seja rápida, as quantias sejam grandes e os vencimentos sejam curtos.*
23. Exemplos de recebimentos e pagamentos (de caixa) referidos no parágrafo 22 (a) são:
- (a) a aceitação e o reembolso de depósitos à ordem de um banco;
 - (b) os fundos detidos para clientes por uma entidade de investimentos; e
 - (c) rendas cobradas por conta de, e pagas a, possuidores de propriedades.
- São exemplos de recebimentos (de caixa) e pagamentos (de caixa) referidos no parágrafo 22 b) os adiantamentos feitos a, e o reembolso de:
- (a) as quantias de capital relacionadas com clientes de cartões de crédito;
 - (b) a compra e a venda de investimentos financeiros; e
 - (c) outros empréstimos obtidos a curto prazo, como, por exemplo, os que tenham um período de maturidade de três meses ou menos.
24. *Os fluxos de caixa de uma instituição financeira provenientes de cada uma das actividades seguintes podem ser relatados numa base líquida:*
- (a) *recebimentos e pagamentos (de caixa) provenientes da aceitação e reembolso de depósitos com uma data fixada de maturidade;*
 - (b) *a colocação de depósitos em, e o levantamento de depósitos de outras instituições financeiras; e*
 - (c) *adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a clientes e o reembolso desses adiantamentos e empréstimos.*

Fluxos de Caixa de Moeda Estrangeira

25. *Os fluxos de caixa resultantes de transacções em moeda estrangeira devem ser registados na moeda funcional de uma entidade mediante a aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data do fluxo de caixa.*
26. *Os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira devem ser transpostos às taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira às datas dos fluxos de caixa.*
27. Os fluxos de caixa denominados numa moeda estrangeira são relatados de maneira consistente com a IAS 21 *Contabilização dos Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio*. Esta permite o uso de uma taxa de câmbio que se aproxime da taxa real. Por exemplo, uma taxa de câmbio média ponderada de um período pode ser usada para registar transposições de moeda estrangeira ou a transposição dos fluxos de caixa de uma

subsidiária estrangeira. Porém, a IAS 21 não permite o uso da taxa de câmbio à data do balanço quando sejam transpostos os fluxos de caixa de uma subsidiária estrangeira.

28. Os ganhos e as perdas não realizados provenientes de alterações de taxas de câmbio de moeda estrangeira não são fluxos de caixa. Porém, o efeito das alterações das taxas de câmbio sobre caixa e seus equivalentes detidos ou devidos numa moeda estrangeira é relatado na demonstração dos fluxos de caixa a fim de reconciliar caixa e seus equivalentes no começo e no fim do período. Esta quantia é apresentada separadamente da dos fluxos de caixa das actividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se as houver, caso esses fluxos de caixa tivessem sido relatados às taxas de câmbio do fim do período.
29. [Eliminado]
30. [Eliminado]

Juros e Dividendos

31. *Cada um dos fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos deve ser separadamente divulgado. Cada um deve ser classificado de maneira consistente de período a período quer como actividade operacional, de investimento ou de financiamento.*
32. A quantia total de juros pagos durante um período deve ser divulgada na demonstração de fluxos de caixa quer tenha sido reconhecida como um gasto na demonstração dos resultados quer tenha sido capitalizada de acordo com o tratamento alternativo da IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.
33. Os juros pagos e os juros e dividendos recebidos são geralmente classificados como fluxos de caixa operacionais quanto a uma instituição financeira. Porém, não há consenso sobre a classificação destes fluxos de caixa para outras entidades. Os juros pagos e juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais porque entram na determinação dos resultados. Alternativamente os juros pagos e os juros e dividendos recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos do investimento.
34. Os dividendos pagos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento porque são um custo da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos pagos podem ser classificados como um componente de fluxo de caixa das actividades operacionais a fim de ajudar os utentes a determinar a capacidade de uma entidade de pagar dividendos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

Impostos sobre o Rendimento

35. *Os fluxos de caixa provenientes de impostos sobre o rendimento devem ser divulgados separadamente devendo ser classificados como fluxos de caixa de actividades*

operacionais a menos que possam ser especificamente identificados com as actividades de financiamento e de investimento.

36. Os impostos sobre o rendimento provêm de transacções que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades operacionais, de investimento ou de financiamento numa demonstração de fluxos de caixa. Enquanto o gasto de impostos pode ser prontamente identificável com as actividades de financiamento ou de investimento, os fluxos de caixa relacionados com impostos são muitas vezes de identificação impraticável podendo surgir num período diferente dos fluxos de caixa da operação subjacente. Por isso, os impostos pagos são geralmente classificados como fluxos de caixa das actividades operacionais. Porém, quando for praticável identificar o fluxo de caixa de impostos com transacções individuais que dão origem a fluxos de caixa que são classificados como actividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa de impostos é classificado como uma actividade de investimento ou de financiamento como for apropriado. Quando os fluxos de caixa de impostos forem imputados a mais do que uma classe de actividade, deve ser divulgada a quantia total de impostos pagos.

Investimentos em Subsidiárias, em Associadas e em Empreendimentos Conjuntos

37. Quando se contabilizar um investimento numa associada ou numa subsidiária contabilizado pelo uso do método da equivalência patrimonial ou pelo método do custo, uma investidora restringe o seu relato na demonstração de fluxo de caixa aos fluxos de caixa entre ela própria e a investida, como por exemplo, aos dividendos e adiantamentos.
38. Uma entidade que relate os seus interesses numa entidade conjuntamente controlada (ver IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*) usando a consolidação proporcional, incluirá na sua demonstração consolidada de fluxos de caixa a sua parte proporcional dos fluxos de caixa da entidade conjuntamente controlada. Uma entidade que relate tal interesse usando o método da equivalência patrimonial inclui na sua demonstração de fluxos de caixa os fluxos de caixa que respeitem aos seus investimentos na entidade conjuntamente controlada, e distribuições e outros pagamentos ou recebimentos entre ela e a entidade conjuntamente controlada.

Aquisições e Alienações de Subsidiárias e de Outras Unidades Empresariais

39. *Os fluxos de caixa agregados provenientes de aquisições e de alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais devem ser apresentados separadamente e classificados como actividades de investimento.*
40. *Uma entidade deve divulgar, agregadamente, no que respeita tanto a aquisições como a alienações de subsidiárias ou de outras unidades empresariais durante o período cada um dos seguintes pontos:*

- (a) *a retribuição total da compra ou da alienação;*
 - (b) *a parte da retribuição da compra ou da alienação liquidada por meio de caixa e seus equivalentes;*
 - (c) *a quantia de caixa e seus equivalentes na subsidiária ou na unidade empresarial adquirida ou alienada; e*
 - (d) *a quantia dos activos e passivos que não sejam caixa ou seus equivalentes na subsidiária ou unidade empresarial adquirida ou alienada, resumida por cada categoria principal.*
41. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa de aquisições e de alienações de subsidiárias e de outras unidades empresariais em linhas de itens autónomas juntamente com a divulgação separada das quantias dos activos e de passivos adquiridos ou disponibilizados, contribui para distinguir esses fluxos de caixa dos fluxos de caixa provenientes das outras actividades de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa de alienações não são deduzidos dos das aquisições.
42. A quantia agregada de dinheiro pago ou recebido como retribuição de compra ou de venda é relatada na demonstração de fluxos de caixa, pelo líquido de caixa e seus equivalentes adquiridos ou alienados.

Transacções que Não Sejam por Caixa

43. *As transacções de investimento e de financiamento que não exijam o uso de caixa ou seus equivalentes devem ser excluídas de uma demonstração de fluxos de caixa. Tais operações devem ser divulgadas noutra parte das demonstrações financeiras de tal maneira que proporcionem toda a informação relevante acerca das actividades de investimento e de financiamento.*
44. A maior parte das actividades de financiamento e de investimento não tem um impacto directo nos fluxos correntes de caixa se bem que afectam a estrutura do capital e do activo da entidade. A exclusão das transacções que não sejam de caixa da demonstração de fluxos de caixa é consistente com o objectivo de uma demonstração do fluxo de caixa porque esses elementos não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de operações que não sejam de caixa são:
- (a) a aquisição de activos quer pela assunção de passivos directamente relacionados ou por meio de uma locação financeira;
 - (b) a aquisição de uma entidade por meio de uma emissão de capital; e
 - (c) a conversão de dívida em capital.

Componentes de Caixa e seus Equivalentes

45. *Uma entidade deve divulgar os componentes de caixa e seus equivalentes e deve apresentar uma reconciliação das quantias incluídas na sua demonstração de fluxos de caixa com os itens equivalentes relatados no balanço.*

46. Devido à variedade das práticas de gestão de caixa e de acordos bancários em todo o mundo e a fim de haver conformidade com a IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, uma entidade divulga a política que adopta na determinação da composição de caixa e seus equivalentes.
47. O efeito de qualquer alteração na política de determinação dos componentes de caixa e seus equivalentes, como, por exemplo, uma alteração na classificação de instrumentos financeiros anteriormente considerados como sendo parte da carteira de investimentos de uma entidade, será relatado de acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*.

Outras Divulgações

48. ***Uma entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da gerência, a quantia dos saldos significativos de caixa e seus equivalentes detidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso do grupo.***
49. Há várias circunstâncias em que os saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma entidade não estão disponíveis para uso do grupo. Exemplos incluem saldos de caixa e seus equivalentes detidos por uma subsidiária que opere num país onde se apliquem controlos sobre trocas monetárias ou outras restrições legais quando os saldos não estejam disponíveis para uso geral pela empresa mãe ou outras subsidiárias.
50. Pode ser relevante informação adicional para os utentes para compreensão da posição financeira e liquidez de uma entidade. Encoraja-se a divulgação desta informação, juntamente com um comentário da gerência, podendo incluir:
 - (a) a quantia das facilidades de empréstimos obtidos não usados que possa estar disponível para actividades operacionais futuras e para liquidar compromissos de capital, indicando quaisquer restrições no uso destas facilidades;
 - (b) as quantias agregadas dos fluxos de caixa de cada uma das actividades operacionais, de investimento e de financiamento relacionadas com interesses em empreendimentos conjuntos relatados pelo uso da consolidação proporcional;
 - (c) a quantia agregada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional separadamente dos fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional; e
 - (d) a quantia dos fluxos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento industrial e geográfico relatado (ver IAS 14 *Relato por Segmentos*).
51. É útil a divulgação separada de fluxos de caixa que representem aumentos na capacidade operacional e fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional pois facilita ao utente determinar se a entidade está a investir adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional. Uma entidade que não invista adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional pode prejudicar a lucratividade futura a favor da liquidez corrente e distribuições a detentores.
52. A divulgação de fluxos de caixa por segmentos facilita aos utentes a obtenção de melhor compreensão da relação entre os fluxos de caixa da empresa como um todo e os fluxos das suas partes componentes e a disponibilidade e a variabilidade dos fluxos de caixa por segmentos.

Data de Eficácia

53. ***Esta Norma torna-se operativa para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1994.***

Norma Internacional de Contabilidade 8

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1 - 2
Âmbito	3- 4
Definições	5 - 6
Políticas Contabilísticas	7 - 31
Seleção e Aplicação de Políticas Contabilísticas	7 - 12
Consistência de Políticas Contabilísticas	13
Alterações nas Políticas Contabilísticas	14 - 31
<i>Aplicar Alterações nas Políticas Contabilísticas</i>	19 - 27
<i>Aplicação retrospectiva</i>	22
<i>Limitações à aplicação retrospectiva</i>	23 - 27
<i>Divulgação</i>	28 - 31
Alterações nas Estimativas Contabilísticas	32 - 40
Divulgação	39 - 40
Erros	41 - 49
Limitações à Reexpressão Retrospectiva	43 - 48
Divulgação de Erros de Períodos Anteriores	49
Impraticabilidade com Respeito à Aplicação Retrospectiva e à Reexpressão Retrospectiva	50 - 53
Data de Eficácia	54
Retirada de Outras Tomadas de Posição	55 - 56

A Norma Internacional de Contabilidade 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (IAS8) está desenvolvida nos parágrafos 1-56. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Norma Internacional de Contabilidade 8

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é prescrever os critérios para a 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.
2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contabilísticas, excepto aqueles que digam respeito a alterações nas políticas contabilísticas, são estabelecidos na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

Âmbito

3. *Esta Norma deve ser aplicada na selecção e aplicação de políticas contabilísticas, e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, de alterações nas estimativas contabilísticas e de correcções de erros de períodos anteriores.*
4. Os efeitos fiscais de correcções de erros de períodos anteriores e de ajustamentos retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contabilísticas são contabilizados e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Definições

5. *Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:*
Políticas contabilísticas são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras.
Uma alteração na estimativa contabilística é um ajustamento na quantia escriturada de um activo ou de um passivo, ou a quantia do 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 correcções de erros.
Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs) são Normas e Interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB). Compreendem:

- (a) *Normas Internacionais de Relato Financeiro;*
- (b) *Normas Internacionais de Contabilidade; e*
- (c) *Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).*

Material - As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou colectivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou distorção ajuizada nas circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante.

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:

- (a) *estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão; e*
- (b) *poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações financeiras.*

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorrectas de factos e fraudes.

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:

- (a) *os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reexpressão retrospectiva não forem determináveis;*
- (b) *a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir pressupostos sobre qual teria sido a intenção da gerência nesse período; ou*
- (c) *a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigir estimativas significativas de quantias e se for impossível distinguir objectivamente a informação sobre essas estimativas que:*
 - (i) *proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que essas quantias devem ser reconhecidas, mensuradas ou divulgadas; e*
 - (ii) *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:

- (a) a aplicação da nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e*
 - (b) o reconhecimento do efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos corrente e futuro afectados pela alteração.*
6. Avaliar se uma omissão ou distorção poderia influenciar as decisões económicas dos utentes, sendo portanto material, exige a consideração das características desses utentes. A *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* dispõe no parágrafo 25 que “presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência”. Por isso, a avaliação deve ter em conta a forma como se pode esperar razoavelmente que os utentes com tais atributos possam ser influenciados na tomada de decisões económicas.

Políticas Contabilísticas

Seleccção e Aplicação de Políticas Contabilísticas

7. *Quando uma Norma ou Interpretação se aplicar 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 Interpretação e tendo em consideração qualquer Guia de Implementação relevante emitido pelo IASB para a Norma ou Interpretação em questão.*
8. As IFRSs estabelecem políticas contabilísticas que o IASB concluiu resultarem em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transacções, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado fazer, ou deixar por corrigir, afastamentos imateriais das IFRSs para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.
9. O Guia de Implementação para Normas emitido pelo IASB não faz parte dessas Normas e, por isso, não contém requisitos para demonstrações financeiras.
10. *Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência fará juízos de valor no desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja:*
- (a) relevante para a tomada de decisões económicas por parte dos utentes; e*
 - (b) fiável, de tal modo que as demonstrações financeiras:*

- (i) *representem fielmente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;*
 - (ii) *reflectam a substância económica de transacções, outros acontecimentos e condições e não meramente a forma legal;*
 - (iii) *sejam neutras, isto é, que estejam isentas de preconceitos;*
 - (iv) *sejam prudentes; e*
 - (v) *sejam completas em todos os aspectos materiais.*
11. *Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 10, a gerência deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem descendente:*
- (a) *os requisitos e a orientação das Normas e Interpretações que tratam de assuntos semelhantes e relacionados; e*
 - (b) *as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos, rendimentos e gastos na Estrutura Conceptual.*
12. *Ao fazer os juízos de valor descritos no parágrafo 10, a gerência pode também considerar as mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas de contabilidade, outra literatura contabilística e práticas aceites do sector, até ao ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no parágrafo 11.*

Consistência de Políticas Contabilísticas

13. *Uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas contabilísticas consistentemente para transacções semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Interpretação especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Interpretação exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística apropriada deve ser seleccionada e aplicada consistentemente a cada categoria.*

Alterações nas Políticas Contabilísticas

14. *Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:*
- (a) *for exigida por uma Norma ou Interpretação; ou*
 - (b) *resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transacções, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.*
15. *Os utentes das demonstrações financeiras precisam de poder comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa. Por isso, são aplicadas as mesmas políticas contabilísticas em cada período e de um período para o outro, a menos*

que uma alteração numa política contabilística esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no parágrafo 14.

16. *O que se segue não são alterações nas políticas contabilísticas:*
- (a) *a aplicação de uma política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que difiram em substância daqueles que ocorreram anteriormente; e*
 - (b) *a aplicação de uma nova política contabilística para transacções, outros acontecimentos ou condições que não ocorreram anteriormente ou eram imateriais.*
17. *A aplicação inicial de uma política para revalorizar activos em conformidade com a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis ou a IAS 38 Activos Intangíveis é uma alteração numa política contabilística a ser tratada como uma revalorização de acordo com a IAS 16 ou IAS 38, e não de acordo com esta Norma.*
18. Os parágrafos 19-31 não se aplicam à alteração na política contabilística descrita no parágrafo 17.

Aplicar Alterações nas Políticas Contabilísticas

19. *Sujeito ao parágrafo 23:*
- (a) *uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma ou Interpretação; e*
 - (b) *quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.*
20. Para a finalidade desta Norma, a aplicação antecipada de uma Norma ou Interpretação não é uma alteração voluntária na política contabilística.
21. Na ausência de uma Norma ou Interpretação que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, a gerência poderá, de acordo com o parágrafo 12, aplicar uma política contabilística das mais recentes tomadas de posição de outros órgãos normalizadores que usem uma estrutura conceptual semelhante para desenvolver normas contabilísticas. Se, no seguimento de uma emenda de tal tomada de posição, a entidade optar por alterar uma política contabilística, essa alteração é contabilizada e divulgada como alteração voluntária na política contabilística.

Aplicação retrospectiva

22. *Sujeito ao parágrafo 23, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com os parágrafos 19(a) ou (b), 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 sempre sido aplicada.

Limitações à aplicação retrospectiva

23. *Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos parágrafos 19(a) ou (b), uma alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.*
24. *Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período da alteração numa política contabilística na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contabilística às quantias escrituradas de activos e passivos como no início do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve fazer um ajustamento correspondente no saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado desse período.*
25. *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.*
26. Quando uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, ela aplica a nova política contabilística à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior não é praticável a menos que seja praticável determinar o efeito cumulativo nas quantias dos balanços de abertura e de fecho desse período. A quantia do ajustamento resultante relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações financeiras é feita para o saldo de abertura de cada componente de capital próprio afectado do período anterior mais antigo apresentado. Normalmente, o ajustamento é feito nos resultados retidos. Contudo, o ajustamento pode ser feito noutro componente do capital próprio (por exemplo, para cumprir uma Norma ou Interpretação). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.
27. Quando for impraticável a uma entidade aplicar uma nova política contabilística retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o parágrafo 25, aplica a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Por isso, ela ignora a parte do ajustamento cumulativo nos activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. A alteração numa política contabilística é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a política prospectivamente a qualquer período anterior. Os parágrafos 50-53 proporcionam orientação sobre quando é impraticável aplicar uma nova política contabilística a um ou mais períodos anteriores.

Divulgação

28. *Quando a aplicação inicial de uma Norma ou de uma Interpretação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, pudesse ter tais efeitos nesse período mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:*
- (a) *o título da Norma ou Interpretação;*
 - (b) *quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as disposições transitórias;*
 - (c) *a natureza da alteração na política contabilística;*
 - (d) *quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias;*
 - (e) *quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter um efeito em futuros períodos;*
 - (f) *para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:*
 - (i) *para cada linha de item afectada da demonstração financeira; e*
 - (ii) *se a IAS 33 Resultados por Acção se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*
 - (g) *a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e*
 - (h) *se a aplicação retrospectiva exigida pelos parágrafos 19(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.*
- As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.*
29. *Quando uma alteração voluntária em políticas contabilísticas tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, possa ter tais efeitos nesse período mas foi impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:*
- (a) *a natureza da alteração na política contabilística;*
 - (b) *as razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante;*
 - (c) *para o período corrente e cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia do ajustamento:*
 - (i) *para cada linha de item afectada da demonstração financeira; e*
 - (ii) *se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*
 - (d) *a quantia do ajustamento relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e*

- (e) *se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contabilística tem sido aplicada.*

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

30. *Quando uma entidade não tiver aplicado uma nova Norma ou Interpretação que tenha sido emitida mas que ainda não esteja em vigor, a entidade deve divulgar:*
- (a) *esse facto; e*
 - (b) *informação conhecida ou razoavelmente calculável que seja relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova Norma ou Interpretação irá ter nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial.*
31. Ao cumprir o parágrafo 30, uma entidade considera a divulgação:
- (a) do título da nova Norma ou Interpretação;
 - (b) da natureza da alteração ou alterações iminentes na política contabilística;
 - (c) da data até à qual se exige a aplicação da Norma ou Interpretação;
 - (d) da data na qual ela planeia aplicar inicialmente a Norma ou Interpretação; e
 - (e) ou:
 - (i) de uma discussão do impacto que se espera que a aplicação inicial da Norma ou Interpretação tenha nas demonstrações financeiras da entidade; ou
 - (ii) se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente calculável, de uma declaração para esse efeito.

Alterações nas Estimativas Contabilísticas

32. Como consequência das incertezas inerentes às actividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível e fiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:
- (a) dívidas incobráveis;
 - (b) obsolescência dos inventários;
 - (c) justo valor de activos financeiros ou passivos financeiros;
 - (d) a vida útil de, ou o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados em, activos depreciables; e
 - (e) obrigações respeitantes a garantias.
33. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras, não fazendo diminuir a sua fiabilidade.

34. Uma estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de nova informação ou de mais experiência. Dada a sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correcção de um erro.
35. Uma alteração na base de mensuração aplicada é uma alteração numa política contabilística e não uma alteração numa estimativa contabilística. Quando for difícil distinguir uma alteração numa política contabilística de uma alteração numa estimativa contabilística, a alteração é tratada como alteração numa estimativa contabilística.
36. *O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística, que não seja uma alteração à qual se aplique o parágrafo 37, deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados de:*
 - (a) *o período da alteração, se a alteração afectar apenas esse período; ou*
 - (b) *o período da alteração e futuros períodos, se a alteração afectar ambos.*
37. *Até ao ponto em que uma alteração numa estimativa contabilística dá origem a alterações em activos e passivos, ou se relaciona com um item do capital próprio, ela deve ser reconhecida pelo ajustamento da quantia escriturada do item de capital próprio, activo ou passivo relacionado no período da alteração.*
38. O reconhecimento prospectivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transacções, outros acontecimentos e condições a partir da data da alteração na estimativa. Uma alteração numa estimativa contabilística pode afectar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de futuros períodos. Por exemplo, uma alteração na estimativa da quantia de dívidas incobráveis afecta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, uma alteração na estimativa da vida útil de, ou no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados em, um activo depreciable afecta o gasto de depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do activo. Em ambos os casos, o efeito da alteração relacionada com o período corrente é reconhecido como rendimento ou gasto no período corrente. O efeito, caso exista, em futuros períodos é reconhecido como rendimento ou gasto nesses futuros períodos.

Divulgação

39. *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 futuros períodos, excepto no que respeita à divulgação do efeito em futuros períodos quando for impraticável calcular esse efeito.*
40. *Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque a estimativa do mesmo é impraticável, uma entidade deve divulgar esse facto.*

Erros

41. Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as IFRSs se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes não são descobertos até um período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior (ver parágrafos 42-47).
42. *Sujeito ao parágrafo 43, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta por:*
 - (a) *reexpressão das quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou*
 - (b) *se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressão dos saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio para o período anterior mais antigo apresentado.*

Limitações à Reexpressão Retrospectiva

43. *Um erro de período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospectiva excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro.*
44. *Quando for impraticável determinar os efeitos específicos de um período de um erro na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve reexpressar os saldos de abertura de activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo para o qual seja praticável a reexpressão retrospectiva (que pode ser o período corrente).*
45. *Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de um erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve reexpressar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.*
46. A correcção de um erro de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, é reexpressa para períodos tão antigos quanto for praticável.
47. Quando for impraticável determinar a quantia de um erro (por exemplo, um erro na aplicação de uma política contabilística) para todos os períodos anteriores, a entidade, de

acordo com o parágrafo 45, reexpressa a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Por isso, ela ignora a parte da reexpressão cumulativa de activos, passivos e capital próprio que surja antes dessa data. Os parágrafos 50-53 proporcionam orientação sobre quando é impraticável corrigir um erro para um ou mais períodos anteriores.

48. As correcções de erros distinguem-se de alterações nas estimativas contabilísticas. As estimativas contabilísticas pela sua natureza são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se torne conhecida informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no momento do desfecho de uma contingência não é a correcção de um erro.

Divulgação de Erros de Períodos Anteriores

49. *Ao aplicar o parágrafo 42, uma entidade deve divulgar o seguinte:*

- (a) a natureza do erro de um período anterior;*
- (b) para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável, a quantia da correcção:*
 - (i) para cada linha de item afectada da demonstração financeira; e*
 - (ii) se a IAS 33 se aplicar à entidade, para resultados por acção básicos e diluídos;*
- (c) a quantia da correcção no início do período anterior mais antigo apresentado; e*
- (d) se a reexpressão retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido.*

As demonstrações financeiras de períodos posteriores não precisam de repetir estas divulgações.

Impraticabilidade com Respeito à Aplicação Retrospectiva e à Reexpressão Retrospectiva

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informação comparativa para um ou mais períodos anteriores para conseguir comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coligidos dados no(s) período(s) anterior(es) de uma forma que permita ou a aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística (incluindo, para a finalidade dos parágrafos 51-53, a sua aplicação prospectiva a períodos anteriores) ou a reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, e pode ser impraticável recriar essa informação.
51. É frequentemente necessário fazer estimativas da aplicação de uma política contabilística a elementos das demonstrações financeiras reconhecidos ou divulgados com respeito a transacções, outros acontecimentos ou condições. A estimativa é inerentemente subjectiva, e as estimativas podem ser desenvolvidas após a data do balanço. O desenvolvimento de estimativas é potencialmente mais difícil quando se aplica

retrospectivamente uma política contabilística ou se faz uma reexpressão retrospectiva para corrigir um erro de um período anterior, devido ao período de tempo mais longo que pode ter decorrido desde que ocorreu a transacção, outro acontecimento ou condição afectado. Contudo, o objectivo das estimativas relacionadas com períodos anteriores permanece o mesmo que para as estimativas feitas no período corrente, nomeadamente, que a estimativa reflecta as circunstâncias que existiam quando a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu.

52. Por isso, aplicar retrospectivamente uma nova política contabilística ou corrigir um erro de um período anterior exige que se distinga a informação que:

- (a) proporciona provas de circunstâncias que existiam na(s) data(s) em que a transacção, outro acontecimento ou condição ocorreu; e
- (b) teria estado disponível quando as demonstrações financeiras desse período anterior foram autorizadas para emissão

de outra informação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, uma estimativa do justo valor não baseada num preço observável ou em contributos observáveis), é impraticável distinguir estes tipos de informação. Quando a aplicação retrospectiva ou a reexpressão retrospectiva exigisse que se fizesse uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir estes dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contabilística ou corrigir o erro de um período anterior retrospectivamente.

53. Não deve ser usada percepção ao aplicar uma nova política contabilística a, ou ao corrigir quantias para, um período anterior, quer ao fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da gerência num período anterior ou ao estimar as quantias reconhecidas, mensuradas ou divulgadas num período anterior. Por exemplo, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior na mensuração de activos financeiros previamente classificados como investimentos detidos até à maturidade de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, ela não altera a respectiva base de mensuração para esse período se a gerência tiver decidido mais tarde não os deter até à maturidade. Além disso, quando uma entidade corrige um erro de um período anterior ao calcular o seu passivo relativo a baixa por doença acumulada dos empregados de acordo com a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*, ela ignora informação sobre uma época de gripe invulgarmente grave durante o período seguinte que se tornou disponível depois de as demonstrações financeiras do período anterior terem sido autorizadas para emissão. O facto de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se emenda informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajustamento ou correcção fiável da informação comparativa.

Data de Eficácia

54. *Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*

Retirada de Outras Tomadas de Posição

55. Esta Norma substitui a IAS 8 *Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas*, revista em 1993.
56. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-2 *Consistência – Capitalização de Custos de Empréstimos Obtidos*; e
 - (b) SIC-18 *Consistência – Métodos Alternativos*.

Norma Internacional de Contabilidade 10

Acontecimentos após a Data do Balanço

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2
Definições	3 - 7
Reconhecimento e Mensuração	8 - 13
Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos	8 - 9
Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a	
Ajustamentos	10 - 11
Dividendos	12 - 13
Continuidade	14 - 16
Divulgação	17 - 22
Data de Autorização para Emissão	17 - 18
Actualização da Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço	19 - 20
Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a	
Ajustamentos	21 - 22
Data de Eficácia	23
Retirada da IAS 10 (revista em 1999)	24

A Norma Internacional de Contabilidade 10 Acontecimentos após a Data do Balanço (IAS10) está desenvolvida nos parágrafos 1-24. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 10

Acontecimentos após a Data do Balanço

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever:
 - (a) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e
 - (b) 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.

A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

Âmbito

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de acontecimentos após a data do balanço.*

Definições

3. *Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:*
Acontecimentos após a data do balanço são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:
 - (a) *aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e*
 - (b) *aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).*
4. O processo envolvido na autorização da emissão de demonstrações financeiras variará dependendo da estrutura de gestão, dos requisitos oficiais e dos procedimentos seguidos na preparação e finalização das demonstrações financeiras.
5. Nalguns casos, exige-se que uma entidade apresente as suas demonstrações financeiras aos seus accionistas para aprovação após as demonstrações financeiras terem sido emitidas. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão na data de emissão e não na data em que os accionistas aprovam as demonstrações financeiras.

Exemplo

A gerência de uma entidade conclui o seu projecto de demonstrações financeiras relativas ao ano findo em 31 de Dezembro de 20x1 em 28 de Fevereiro de 20x2. Em 18 de Março de 20x2, o conselho de direcção revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia o seu lucro e outras informações financeiras seleccionadas em 19 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras aprovadas são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data da autorização do Conselho para emissão).

6. Nalguns casos, exige-se que a gerência de uma entidade emita as suas demonstrações financeiras para um conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos) para aprovação. Em tais casos, as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão quando a gerência autorizar a sua emissão para o conselho de supervisão.

Exemplo

Em 18 de Março de 20x2, a gerência de uma entidade autoriza a emissão de demonstrações financeiras para o seu conselho de supervisão. O conselho de supervisão é constituído exclusivamente por não-executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interesses estranhos. O conselho de supervisão aprova as demonstrações financeiras em 26 de Março de 20x2. As demonstrações financeiras ficam disponíveis aos accionistas e a outros em 1 de Abril de 20x2. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras na sua reunião anual em 15 de Maio de 20x2 e as demonstrações financeiras são em seguida depositadas num organismo regulador em 17 de Maio de 20x2.

As demonstrações financeiras são autorizadas para emissão em 18 de Março de 20x2 (data de autorização da gerência para emissão para o conselho de supervisão).

7. Acontecimentos após a data do balanço incluem todos os acontecimentos até à data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira seleccionada.

Reconhecimento e Mensuração

Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos

8. *Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos.*
9. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos e que exigem que uma entidade ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos:
 - (a) a resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta qualquer provisão anteriormente reconhecida relacionada com este caso judicial de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* ou reconhece uma nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a resolução proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o parágrafo 16 da IAS 37.
 - (b) 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. Por exemplo:
 - (i) a falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma normalmente que existia uma perda à data do balanço numa conta a receber comercial e que a entidade necessita de ajustar a quantia escriturada da conta a receber comercial; e
 - (ii) a venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço.
 - (c) a determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço.
 - (d) a determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data (ver IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).
 - (e) a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

10. *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.*

11. Um exemplo de um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamentos é um 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. Portanto, 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 21.

Dividendos

12. *Se uma entidade declara dividendos aos detentores de investimentos de capital próprio (como definido na IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação) após a data do balanço, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como um passivo à data do balanço.*
13. Se os dividendos forem declarados (i.e. os dividendos são correctamente autorizados e não ficam ao critério da entidade) após a data de balanço mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, os dividendos não são reconhecidos como passivo à data de balanço porque não correspondem aos critérios de uma obrigação presente definidos na IAS 37. Tais dividendos são divulgados nas notas de acordo com a IAS 1 *Apresentação das Demonstrações Financeiras*.

Continuidade

14. *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.*
15. A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime de contabilidade, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime de contabilidade original.
16. A IAS 1 especifica as divulgações exigidas se:
 - (a) as demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou
 - (b) a gerência estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data do balanço.

Divulgação

Data de Autorização para Emissão

17. *Uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se os proprietários da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto.*
18. É importante para os utentes saber quando é que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão, porque as demonstrações financeiras não reflectem acontecimentos após essa data.

Actualização da Divulgação acerca de Condições à Data do Balanço

19. *Se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam à data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação.*
20. Nalguns 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 quando fica disponível evidência 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 IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, uma entidade actualiza as suas divulgações acerca do passivo contingente à luz dessa evidência.

Acontecimentos após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

21. *Se os acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos forem materiais, a não divulgação poderia influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Em conformidade, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos:*
 - (a) *a natureza do acontecimento; e*
 - (b) *uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.*
22. Seguem-se exemplos de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos e que geralmente resultariam em divulgação:
 - (a) uma importante concentração de actividades empresariais após a data do balanço (a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* exige divulgações específicas em tais casos) ou a alienação de uma importante subsidiária;

- (b) anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional;
- (c) compras importantes de activos, classificação de activos como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*, outras alienações de activos, ou expropriação de activos importantes pelo governo;
- (d) a destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após a data do balanço;
- (e) o anúncio ou início da implementação de uma reestruturação importante (ver IAS 37);
- (f) importantes transacções de acções ordinárias e de potenciais transacções de acções ordinárias após a data do balanço (a IAS 33 *Resultados por Acção* exige que uma entidade divulgue uma descrição de tais transacções, desde que essas transacções não envolvam capitalização ou emissões de bónus, desdobramento de acções ou desdobramento inverso de acções, sendo a todos estes exigido o ajustamento segundo a IAS 33);
- (g) alterações após a data do balanço nas suas demonstrações financeiras anormalmente grandes em preços de activos ou taxas de câmbio;
- (h) alterações nas taxas fiscais ou leis fiscais decretadas ou anunciadas após a data do balanço que tenham um efeito significativo nos activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);
- (i) celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas; e
- (j) iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

Data de Eficácia

23. *Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*

Retirada da IAS 10 (revista em 1999)

24. Esta Norma substitui a IAS 10 *Acontecimentos Após a Data do Balanço* (revista em 1999).

Norma Internacional de Contabilidade 11

Contratos de Construção

Esta Norma é eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	
Âmbito	1 - 2
Definições	3 - 6
Combinação e Segmentação de Contratos de Construção	7 - 10
Rédito do Contrato	11 - 15
Custos do Contrato	16 - 21
Reconhecimento do Rédito e dos Gastos do Contrato	22 - 35
Reconhecimento de Perdas Esperadas	36 - 37
Alterações nas Estimativas	38
Divulgação	39 - 45
Data de Eficácia	46

A Norma Internacional de Contabilidade 11 Contratos de Construção (IAS11) está desenvolvida nos parágrafos 1-46. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 11

Contratos de Construção

Objectivo

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção. Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes. Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Esta Norma usa os critérios de reconhecimento estabelecidos na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras* para determinar quando os réditos do contrato e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na demonstração dos resultados. Ela também proporciona orientação prática na aplicação destes critérios.

Âmbito

1. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de contratadoras.*
2. Esta Norma substitui a IAS 11 *Contabilização dos Contratos de Construção* aprovada em 1978.

Definições

3. *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 interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.
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.
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.
4. Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número

de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem os da construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

5. Para os fins desta Norma, os contratos de construção incluem:
 - (a) (a) contratos para a prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos; e
 - (b) (b) contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.
6. Os contratos de construção são formulados de várias maneiras mas, para os fins desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de “cost plus”. Alguns contratos de construção podem conter características quer de um contrato de preço fixado quer de um contrato de “cost plus” com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, um contratado necessita considerar todas as condições dos parágrafos 23 e 24 a fim de determinar quando reconhecer réditos e gastos do contrato.

Combinação e Segmentação de Contratos de Construção

7. Os requisitos desta Norma são usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário aplicar a Norma a componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou conjuntamente a um grupo de contratos afim de reflectir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.
8. *Quando um contrato cobrir vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:*
 - (a) *propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo;*
 - (b) *cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e o contratador e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e*
 - (c) *os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.*
9. *Um grupo de contratos, quer com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um contrato de construção único quando:*
 - (a) *o grupo de contratos seja negociado como um pacote único;*
 - (b) *os contratos estejam tão intimamente interrelacionados que sejam, com efeito, parte de um projecto único com uma margem de lucro global; e*
 - (c) *os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.*
10. *Um contrato pode proporcionar a construção de um activo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um activo adicional. A*

construção do activo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

- (a) o activo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou*
- (b) o preço do activo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato.*

Rédito do Contrato

11. O rédito do contrato deve compreender:

- (a) a quantia inicial de rédito acordada no contrato; e*
- (b) variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:*
 - (i) até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e*
 - (ii) estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.*

12. O rédito do contrato é medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração do rédito do contrato é afectada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvam. Por isso, a quantia do rédito do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o seguinte. Por exemplo:

- (a) um contratador e um cliente podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam o rédito do contrato num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;*
- (b) a quantia de rédito acordada num contrato de preço fixado pode aumentar em consequência de cláusulas de custo escalonadas;*
- (c) a quantia de rédito do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos causados pelo contratados na conclusão do contrato; ou*
- (d) quando um contrato de preço fixado envolve um preço fixado por unidade de output, o rédito do contrato aumenta à medida que a quantidade de unidades aumente.*

13. Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato. Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na concepção do activo e alterações na duração do contrato. Uma variação é incluída no rédito do contrato quando:

- (a) seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e*
- (b) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.*

14. Uma reivindicação 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. Uma

reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos do contrato. A mensuração da quantia de rédito proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações são incluídas no rédito do contrato apenas quando:

- (a) as negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e
 - (b) a quantia que seja provável ser aceite pelo cliente possa ser fiavelmente mensurada.
15. Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas ao contratador se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos ao contratador pela conclusão do contrato mais cedo. Os pagamentos de incentivos são incluídos no rédito do contrato quando:
- (a) o contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
 - (b) a quantia dos pagamentos de incentivos possa ser fiavelmente mensurada.

Custos do Contrato

16. *Os custos do contrato devem compreender:*

- (a) *os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;*
- (b) *os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e*
- (c) *outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.*

17. Os custos que directamente se relacionem com um contrato específico incluem:

- (a) custos de mão-de-obra local, incluindo supervisão local;
- (b) os custos de materiais usados na construção;
- (c) a depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- (d) os custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
- (e) os custos de alugar instalações e equipamentos;
- (f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
- (g) os custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- (h) reivindicações de terceiras partes.

Estes custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

18. Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:
 - (a) seguros;
 - (b) os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
 - (c) 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. Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos quando o contratador adopte o tratamento alternativo permitido na IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.
19. Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.
20. 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:
 - (a) custos administrativos gerais quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
 - (b) custos de vender;
 - (c) custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato; e
 - (d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.
21. Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato no período que vai desde a data de assegurar o contrato até à conclusão final do contrato. Porém, os custos que se relacionem directamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido. Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

Reconhecimento do Rédito e dos Gastos do Contrato

22. *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. Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

23. *No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:*
 - (a) o rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;*
 - (b) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;*
 - (c) tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados; e*
 - (d) os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.*
24. *No caso de um contrato de “cost plus”, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:*
 - (a) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e*
 - (b) os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.*
25. O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período.
26. Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.
27. Um contratador pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura de contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

28. O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da calculabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não cobrável ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito do contrato.
29. Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis após ter aceite um contrato que estabeleça:
- (a) os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao activo a ser construído;
 - (b) a retribuição a ser trocada; e
 - (c) o modo e os termos da liquidação.
- É também normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade passa em revista e, quando necessário, revê as estimativas do rédito do contrato e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.
30. A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mesure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:
- (a) a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;
 - (b) levantamentos do trabalho executado; e
 - (c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.
- Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem muitas vezes o trabalho executado.
31. Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflectam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos de contrato que são excluídos:
- (a) custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e
 - (b) pagamentos feitos a sub contratadores adiantadamente a trabalho executado segundo o subcontrato.
32. ***Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:***
- (a) ***o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e***

(b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

33. Durante as fases iniciais de um contrato dá-se muitas vezes o caso de o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado. Não obstante, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contrato somente é reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis. Por o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado, nenhum lucro é reconhecido. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rédito total do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.
34. Os custos do contrato que não sejam prováveis de ser recuperados são reconhecidos imediatamente como um gasto. Exemplos das circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos do contrato incorridos pode não ser provável e em que os custos do contrato podem não ser reconhecidos como um gasto incluem contratos:
 - (a) que não sejam inteiramente coagíveis, i.e., a sua validade está seriamente em questão;
 - (b) a conclusão dos quais esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
 - (c) relacionados com propriedades que seja provável estarem condenadas ou serem expropriadas;
 - (d) em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;
 - (e) em que o contratador seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.
35. *Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 22 e não de acordo com o parágrafo 32.*

Reconhecimento de Perdas Esperadas

36. *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.*
37. A quantia de tal perda é determinada independentemente de:
 - (a) ter começado o trabalho do contrato;
 - (b) a fase de acabamento da actividade do contrato; ou
 - (c) a quantia de lucros que se espere que surjam noutros contratos que não são tratados como um contrato de construção único de acordo com o parágrafo 9.

Alterações nas Estimativas

38. O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato, ou os efeitos de uma alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como uma alteração na estimativa contabilística (ver a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*). As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes.

Divulgação

39. *Uma entidade deve divulgar:*
- (a) *a quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;*
 - (b) *os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período;*
e
 - (c) *os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.*
40. *Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:*
- (a) *a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;*
 - (b) *a quantia de adiantamentos recebidos; e*
 - (c) *a quantia de retenções.*
41. 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 por autos de medição 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.
42. *Uma entidade deve divulgar:*
- (a) *como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato; e*
 - (b) *como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato.*
43. A quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:
- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos

- (b) o somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva, para todos os contratos em curso relativamente aos quais os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedam as facturas progressivas.
- 44. A quantia bruta devida a clientes pelos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:
 - (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
 - (b) o somatório de perdas reconhecidas e da facturação progressiva, para todos os contratos em curso relativamente aos quais a facturação exceda os custos incorridos mais lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).
- 45. Uma entidade divulga quaisquer activos e passivos contingentes de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem provir de itens tais como custos de garantias, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

Data de Eficácia

- 46. *Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.*

Norma Internacional de Contabilidade IAS 12

Impostos sobre o Rendimento

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

As seguintes Interpretações relacionam-se com a IAS 12:

- SIC-21 *Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados*; e
- SIC-25 *Impostos sobre o Rendimento – Alterações na Situação Fiscal de uma Entidade ou dos seus Accionistas*.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	
Âmbito	1 - 4
Definições	5 - 11
Base Fiscal	7 - 11
Reconhecimento de Passivos por Impostos Correntes e de Activos por Impostos Correntes	12 - 14
Reconhecimento de Passivos por Impostos Diferidos e de Activos por Impostos Diferidos	15 - 45
Diferenças Temporárias Tributáveis	15 - 23
<i>Concentrações de Actividades Empresariais</i>	19
<i>Activos Escriturados Pelo Justo Valor</i>	20
<i>Goodwill</i>	21
<i>Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo</i>	22 - 23
Diferenças Temporárias Dedutíveis	24 - 33
<i>Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo</i>	33
Perdas Fiscais não Usadas e Créditos Fiscais não Usados	34 - 36
Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos Não Reconhecidos	37
Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos	38 - 45
Mensuração	46 - 56
Reconhecimento de Imposto Corrente e Diferido	57 - 68C
Demonstração dos Resultados	58 - 60
Itens Creditados ou Debitados Directamente ao Capital Próprio	61 - 65A
Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais	66 - 68
Impostos Correntes e Diferidos Resultantes de Transacções de Pagamento com Base em Acções	68A - 68C
Apresentação	71 - 78
Activos por Impostos e Passivos por Impostos	71 - 76
<i>Compensação</i>	71 - 76
Gasto de Imposto	77 - 78
<i>Gasto (Rendimento) de Imposto Relacionado com Resultados de Actividades Ordinárias</i>	77
<i>Diferenças de Câmbio em Passivos ou Activos por Impostos Estrangeiros Diferidos</i>	78
Divulgação	79 - 88
Data de Eficácia	89 - 91

A Norma Internacional de Contabilidade 12 Impostos sobre o Rendimento (IAS12) está desenvolvida nos parágrafos 1-91. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 12

Impostos sobre o Rendimento

Objectivo

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. O assunto principal na contabilização dos impostos sobre o rendimento é o de como contabilizar os impostos correntes e futuros consequentes de:

- (a) a recuperação (liquidação) futura da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e
- (b) transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Está inerente no reconhecimento de um activo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada faça com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta Norma exige que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com certas excepções limitadas.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais das transacções e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos. Assim, relativamente a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de goodwill resultante dessa concentração de actividades empresariais ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

Esta Norma trata também do reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais não usadas ou de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras e da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

Âmbito

1. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.*
2. Para as finalidades desta Norma, o termo impostos sobre o rendimento inclui todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis. O

termo impostos sobre o rendimento também inclui impostos, tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.

3. [Eliminado]
4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*) ou de créditos fiscais por investimentos. Porém esta Norma trata de contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

Definições

5. Os termos que se seguem 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 (perda fiscal) é o lucro (perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (recuperáveis) impostos sobre o rendimento.

Gasto de imposto (rendimento de imposto) é a quantia agregada incluída na determinação do resultado do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.

Imposto corrente é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda fiscal) de um período.

Passivos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

Activos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) o reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- (c) o reporte de créditos fiscais não utilizados.

Diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser:

- (a) diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou
- (b) diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

6. Os gastos de impostos (rendimento de impostos) compreendem o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e o gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).

Base Fiscal

7. A base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à sua quantia escriturada.

Exemplos

1. Uma máquina custa 100. Para finalidades de tributação, já foi deduzida depreciação de 30 nos períodos corrente e anteriores e o custo remanescente será dedutível em períodos futuros, quer como depreciação ou por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável e qualquer ganho na alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda da máquina será dedutível para finalidades de impostos. *A base fiscal da máquina é de 70.*
2. O juro a receber tem uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. *A base fiscal do juro a receber é nula.*
3. As dívidas a receber comerciais a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado já foi incluído no lucro tributável (perda fiscal). *A base fiscal das dívidas comerciais a receber é 100.*
4. Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia escriturada de 100. Os dividendos não são tributáveis. *Em substância, a quantia total escriturada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, a base fiscal dos dividendos a receber é 100.**
5. Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.*

8. A base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de réditos que sejam recebidos adiantadamente, a base fiscal do passivo resultante é

* Por esta análise, não há diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades acrescidas a receber têm uma base tributável nula e que uma taxa tributável nula é aplicada à diferença temporária tributável de 100. Por qualquer das duas análises, não há passivo por impostos diferidos.

a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

Exemplos

1. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para finalidades fiscais, em regime de caixa. *A base fiscal dos gastos acrescidos é nula.*
 2. Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos adiantadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado de juros foi tributado em regime de caixa. *A base fiscal dos juros recebidos adiantadamente é nula.*
 3. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. Os gastos relacionados já tinham sido deduzidos para finalidades de impostos. *A base fiscal dos gastos acrescidos é 100.*
 4. Os passivos correntes incluem gastos de multas e de penalidades acrescidos com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para finalidades de impostos. *A base fiscal das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100.**
 5. Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. A base fiscal do empréstimo é 100.
9. Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como activos e como passivos no balanço. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que forem incorridos mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até a um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.
10. Quando a base fiscal de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é útil considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma entidade deve, com certas excepções limitadas, reconhecer um passivo (activo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um activo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais. O exemplo C a seguir ao parágrafo 52 ilustra circunstâncias em que pode ser útil

* Por esta análise, não há diferença temporária dedutível. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades acrescidas a pagar têm uma base tributável nula e que uma taxa tributável nula é aplicada à diferença temporária dedutível de 100. Por qualquer das duas análises, não há activo por impostos diferidos.

considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de um activo ou de um passivo depender da maneira esperada da recuperação ou liquidação.

11. Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos e de passivos nas demonstrações financeiras consolidadas com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. Noutras jurisdições a base fiscal é determinada por referência às declarações de impostos de cada entidade no grupo.

Reconhecimento de Passivos por Impostos Correntes e de Activos por Impostos Correntes

12. *Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.*
13. *O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.*
14. Quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

Reconhecimento de Passivos por Impostos Diferidos e de Activos por Impostos Diferidos

Diferenças Temporárias Tributáveis

15. *Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:*
 - (a) *o reconhecimento inicial do goodwill; ou*
 - (b) *goodwill relativo pelo qual não seja dedutível amortização para finalidades fiscais; ou*
 - (c) *o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:*
 - (i) *não seja uma concentração de actividades empresariais; e*
 - (ii) *no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).*

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 39.

16. Está inerente no reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base fiscal, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para finalidades de tributação. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento em períodos futuros é um passivo por impostos diferidos. Como a entidade recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da entidade na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, excepto em certas circunstâncias descritas nos parágrafos 15 e 39.

Exemplo

Um activo que custou 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para finalidades de impostos é de 90 e a taxa de impostos é 25%.

A base fiscal do activo é 60 (custo de 150 menos a depreciação fiscal acumulada de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a entidade deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a entidade pagará impostos sobre o rendimento de 10 (40 a 25%) quando recuperar a quantia escriturada do activo. A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a base fiscal de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a entidade reconhece um passivo por impostos diferidos de 10 (40 a 25%) que representa os impostos sobre o rendimento que pagará quando recuperar a quantia escriturada do activo.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias desta espécie que são diferenças temporárias tributáveis e que por isso resultam em passivos por impostos diferidos:
- (a) o rédito de juros é incluído no lucro contabilístico numa base de proporção temporal mas pode, em algumas jurisdições, ser incluído no lucro tributável quando o dinheiro for cobrado. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida no balanço com respeito a tais réditos é nula porque os réditos não afectam o lucro tributável até que seja recebido o dinheiro;
 - (b) a depreciação usada na determinação do lucro tributável (perda fiscal) pode diferir da que foi usada na determinação do lucro contabilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada do activo e a sua base fiscal que é o custo

original do activo menos todas as deduções respeitantes a esse activo permitidas pelas autoridades fiscais na determinação do lucro tributável dos períodos correntes e anteriores. Uma diferença temporária tributável surge, e resulta num passivo por impostos diferidos, quando a depreciação para tributação seja acelerada (se a depreciação para impostos for menos rápida do que a depreciação contabilística, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos); e

- (c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados durante os períodos futuros na determinação do lucro contabilístico mas deduzidos na determinação do lucro tributável no período em que sejam incorridos. Tais custos de desenvolvimento têm uma base fiscal nula porque já tinham sido deduzidos no lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada dos custos de desenvolvimento e a sua base fiscal nula.

18. Diferenças temporárias também surgem quando:

- (a) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado através do reconhecimento dos activos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);
- (b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);
- (c) o goodwill surge numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 21 e 32);
- (d) a base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios governamentais não tributáveis relacionados com activos (ver parágrafos 22 e 33); ou
- (e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver parágrafos 38-45).

Concentrações de Actividades Empresariais

- 19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66).

Activos Escriturados Pelo Justo Valor

20. As IFRSs permitem ou exigem que determinados activos sejam escriturados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, a IAS 38 *Activos Intangíveis*, a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* e a IAS 40 *Propriedades de Investimento*). Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um activo para o justo valor afecta o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base fiscal do activo é ajustada e nenhuma diferença temporária surge. Em outras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente a base fiscal do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades fiscais diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:
- (a) a entidade não pretender alienar o activo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades fiscais nos períodos futuros; ou
 - (b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso de activos semelhantes.

Goodwill

21. O goodwill resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. Muitas autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do goodwill como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, nessas jurisdições, o custo do goodwill é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Nessas jurisdições, o goodwill tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de goodwill e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o goodwill é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de goodwill.
- 21A. As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do goodwill também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do goodwill, não sendo portanto reconhecidas segundo o parágrafo 15(a). Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100, mas uma base fiscal de zero, o parágrafo

15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo por impostos diferidos resultante. Se a entidade reconhecer posteriormente uma perda por imparidade de 20 para esse goodwill, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 para 80, com o decréscimo resultante no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido. Esse decréscimo no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido também é visto como estando relacionado com o reconhecimento inicial do goodwill, estando por isso proibido de ser reconhecido segundo o parágrafo 15(a).

- 21B. Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o goodwill são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do goodwill. Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100 que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20% com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 no reconhecimento inicial e 80 no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100, uma diferença temporária tributável de 20 resulta no final do ano. Dado que essa diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do goodwill, é reconhecido o passivo por impostos diferidos resultante.

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um activo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo:
- (a) numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (ver parágrafo 19);
 - (b) se a transacção afectar quer o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 59);
 - (c) se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15 e 24, reconhecerá o passivo ou activo diferido resultante e ajustará a quantia escriturada do activo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornarão as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver exemplo adiante). Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 22(c)

Uma entidade pretende usar um activo que custou 1.000 durante a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual nulo. A taxa de imposto é 40%. A depreciação do activo não é dedutível para finalidades de tributação. Pela alienação, qualquer ganho de capital não será tributável e qualquer perda de capital não será dedutível.

Enquanto recupera a quantia escriturada do activo, a entidade obterá rendimento tributável de 1.000 e pagará imposto de 400. A entidade não reconhece o passivo resultante por impostos diferidos de 400 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

No ano seguinte, a quantia escriturada do activo é de 800. Ao obter rendimentos tributáveis de 800, a entidade pagará imposto de 320. A entidade não reconhece o passivo por impostos diferidos de 320 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

23. De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*, o emitente de um instrumento financeiro composto (por exemplo, uma obrigação convertível) classifica o componente passivo do instrumento como um passivo e o componente do capital próprio como capital próprio. Em algumas jurisdições, a base fiscal do componente passivo no reconhecimento inicial é igual à quantia escriturada inicial da soma dos componentes do passivo e do capital próprio. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente do capital próprio separadamente do componente do passivo. Por isso, a excepção estabelecida no parágrafo 15(b) não se aplica. Consequentemente, uma entidade reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. De acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido é directamente debitado à quantia escriturada do componente do capital próprio. De acordo com o parágrafo 58, alterações subsequentes no passivo por impostos diferidos são reconhecidas na demonstração dos resultados como gastos por impostos diferidos (rédito).

Diferenças Temporárias Dedutíveis

24. *Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:*
- (a) não seja uma concentração de actividades empresariais; e*
 - (b) no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).*

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 44.

25. Está inerente no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da entidade, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável de um período mais tardio do que o período em que o passivo seja reconhecido. Em tais casos, uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. Concordantemente, um activo por impostos diferidos surge com respeito a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável. Semelhantemente, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

Uma entidade reconhece um passivo de 100 relativo a custos de garantia de produtos. Para finalidades de impostos, os custos de garantia de produtos não serão dedutíveis até que a entidade pague as reclamações. A taxa de imposto é 25%.

A base fiscal do passivo é nula (a quantia escriturada de 100, menos a quantia que será dedutível para finalidades de impostos com respeito a esse passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pela sua quantia escriturada, a entidade reduzirá o seu lucro tributável futuro por uma quantia de 100 e, consequentemente, reduz os seus pagamentos futuros de impostos de 25 (100 a 25%). A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 a 25%), desde que seja provável que a entidade obterá lucro tributável suficiente em períodos futuros para beneficiar de uma redução em pagamentos de impostos.

26. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em activos por impostos diferidos:
- (a) os custos de benefícios de reforma podem ser deduzidos na determinação do lucro contabilístico à medida que os serviços são proporcionados pelo empregado, mas deduzidos na determinação do lucro tributável quer quando sejam pagas pela entidade as contribuições para um fundo ou quando os benefícios de reforma sejam pagos pela entidade. Uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal; a base fiscal do passivo é geralmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos enquanto os benefícios económicos fluirão para a entidade na forma de uma dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de reforma forem pagos;

- (b) os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que sejam incorridos mas não são permitidos como dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como uma dedução nos períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos;
 - (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Quando um passivo assumido for reconhecido à data da aquisição, mas os custos relacionados não forem deduzidos ao determinar os lucros tributáveis até um período posterior, resulta uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também resulta quando o justo valor de um activo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66); e
 - (d) certos activos podem ser escriturados pelo justo valor, ou podem ser revalorizados, sem que um ajustamento equivalente seja feito para finalidades de impostos (ver parágrafo 20). Uma diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do activo exceder a sua quantia escriturada.
27. A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso, uma entidade reconhece activos por impostos diferidos somente quando for provável que lucros tributáveis estarão disponíveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.
28. É provável que lucro tributável esteja disponível e contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando haja diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável que se esperem inverter:
- (a) no mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
 - (b) nos períodos em que uma perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada.
- Em tais circunstâncias, o activo por impostos diferidos é reconhecido no período em que as diferenças temporárias dedutíveis surjam.
29. Quando haja diferenças temporárias tributáveis insuficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável, o activo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:

- (a) seja provável que a entidade tenha lucros tributáveis suficientes relacionados com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável no mesmo período em que a reversão das diferenças temporárias dedutíveis (ou nos períodos em que a perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem em períodos futuros, porque os activos por impostos diferidos provenientes destas diferenças temporárias dedutíveis exigirão elas próprias lucros tributáveis futuros a fim de serem utilizadas; ou
 - (b) estejam disponíveis oportunidades de planeamento de impostos à entidade que criará lucro tributável em períodos apropriados.
30. As oportunidades de planeamento de impostos são acções que a entidade tomará a fim de criar ou aumentar os rendimentos tributáveis num período particular antes de expirar uma perda fiscal ou um crédito fiscal a transportar. Por exemplo, em algumas jurisdições, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado ao:
- (a) eleger ter rendimentos de juros tributados seja numa base recebida ou a receber;
 - (b) diferir a reivindicação de certas deduções do lucro tributável;
 - (c) vender, e talvez locar de novo, activos que tenham apreciado (valorizado) mas para os quais não tenha sido ajustada a base fiscal para reflectir tal apreciação; e
 - (d) vender um activo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação governamental) a fim de comprar um outro investimento que gere rendimentos tributáveis.

Quando as oportunidades de planeamento de impostos anteciparem lucros tributáveis de um período posterior para um período anterior, a utilização de uma perda fiscal ou de um crédito fiscal a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

- 31. Quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos parágrafos 35 e 36.
- 32. [Eliminado]

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

- 33. Um caso, em que um activo por impostos diferidos surja no reconhecimento inicial de um activo, dá-se quando um subsídio do governo não tributável relacionado com um activo seja deduzido para chegar à quantia escriturada do activo, mas, para finalidades de impostos, não seja deduzida da quantia depreciável do activo (por outras palavras a sua base fiscal); a quantia escriturada do activo é menor do que a sua base fiscal e isto dá origem a uma diferença temporária dedutível. Os subsídios do governo podem ser também considerados como rendimentos diferidos caso em que a diferença entre o rendimento diferido e a sua base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível.

Qualquer que seja o método de apresentação que uma entidade adopte, a entidade não reconhece o activo por impostos diferidos resultante pela razão dada no parágrafo 22.

Perdas Fiscais não Usadas e Créditos Fiscais não Usados

34. *Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados.*
35. Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do transporte de perdas fiscais e de créditos fiscais não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de activos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de perdas fiscais não usadas é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos fiscais não utilizados somente até ao ponto que a entidade tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais as perdas fiscais não utilizadas ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados pela entidade. Em tais circunstâncias, o parágrafo 82 exige a divulgação da quantia do activo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.
36. Uma entidade considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável estará disponível contra o qual perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados:
- (a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais as perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados antes que se extingam;
 - (b) se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos fiscais não usados expirem;
 - (c) se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão; e
 - (d) se as oportunidades de planeamento de impostos (ver parágrafo 30) estiverem disponíveis para a entidade e que criarem lucros tributáveis no período em que as perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados.
- Até ao ponto em que não seja provável que lucros tributáveis estejam disponíveis contra os quais as perdas fiscais não usadas ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados, o activo por impostos diferidos não é reconhecido.

Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos Não Reconhecidos

37. À data de cada balanço, uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece previamente um activo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, um melhoramento nas condições comerciais pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 24 ou 34. Um outro exemplo dá-se quando uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subseqüentemente (ver parágrafos 67 e 68).

Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos

38. As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa-mãe ou do investidor nos activos líquidos da subsidiária, sucursal, associada ou investida, incluindo a quantia escriturada de goodwill se torna diferente da base fiscal (que é muitas vezes o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir numa quantidade de circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, sucursais, associadas e empreendimentos conjuntos;
- (b) alterações nas taxas de câmbio quando uma empresa-mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e
- (c) uma redução na quantia escriturada de um investimento numa associada para a sua quantia recuperável.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com esse investimento nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras individuais pelo custo ou a quantia revalorizada.

39. *Uma entidade deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que ambas das seguintes condições sejam satisfeitas:*

- (a) *que a empresa-mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e*
- (b) *que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.*

40. Dada a empresa-mãe controlar a política de dividendos da sua subsidiária, é capaz também de controlar a tempestividade da reversão de diferenças temporárias associadas com esse investimento (incluindo as diferenças temporárias provenientes não só de lucros não distribuídos mas também de quaisquer diferenças de transposição de moeda estrangeira). Para além disso, muitas vezes seria impraticável determinar a quantia de impostos sobre rendimento que devam ser pagos quando as diferenças temporárias se revertam. Por isso, quando a empresa-mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.
41. Os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*). Se os lucros tributáveis e as perdas fiscais (e, consequentemente, a base fiscal dos seus activos passivos não monetários) forem determinados numa moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam num passivo ou (dependendo do parágrafo 24) activo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver parágrafo 58).
42. Um investidor numa associada não controla essa entidade e geralmente não está numa posição para determinar a sua política de dividendos. Por isso, na ausência de um acordo exigindo que os lucros da associada não serão distribuídos no futuro previsível, um investidor reconhece um passivo por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias tributáveis associadas ao investimento na associada. Em alguns casos, um investidor pode não ser capaz de determinar a quantia de impostos que serão pagos se ele recuperar o custo do seu investimento na associada mas pode determinar que igualará ou excederá uma quantia mínima. Em tais casos, o passivo por impostos diferidos é mensurado por essa quantia.
43. O acordo entre as partes de um empreendimento conjunto trata geralmente da partilha dos lucros e identifica se as decisões em tais assuntos exigem ou não o consentimento de todos os empreendedores ou de uma maioria especificada dos mesmos. Quando o empreendedor puder controlar a partilha dos lucros e seja provável que os lucros não serão distribuídos no futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.
44. ***Uma entidade deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que e somente até ao ponto em que, seja provável que:***
 - (a) a diferença temporária reverterá no futuro previsível; e***
 - (b) estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.***
45. Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, sucursais e

associadas, e seus interesses em empreendimentos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 31.

Mensuração

46. *Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.*
47. *Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.*
48. Os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são geralmente mensurados usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas. Porém, em algumas jurisdições fiscais, os anúncios de taxas fiscais (e leis fiscais) pelo governo têm o efeito substantivo de obrigação real, cuja publicação pode aguardar por um período de alguns meses. Nestas circunstâncias, os activos e passivos de impostos são mensurados usando a taxa fiscal (e leis fiscais) anunciada.
49. Quando taxas fiscais diferentes se apliquem a níveis diferentes de rendimento tributável, os activos e passivos por impostos diferidos são mensurados usando as taxas médias que se esperam aplicar ao lucro tributável (perda fiscal) dos períodos em que as diferenças temporárias se esperam que se revertam.
50. [Eliminado]
51. *A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.*
52. Em algumas jurisdições, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar, quer uma ou ambas, de:
 - (a) a taxa de tributação aplicável quando a entidade recupere (liquide) a quantia escriturada do activo (passivo); e
 - (b) a base fiscal do activo (passivo).

Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a taxa fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A

Um activo tem uma quantia escriturada de 100 e uma base fiscal de 60. Uma taxa fiscal de 20% aplicar-se-ia se o activo fosse vendido e uma taxa fiscal de 30% aplicar-se-ia aos outros rendimentos.

A entidade reconhece um passivo por impostos diferidos de 8 (40 de 20%) se ela espera vender o activo sem uso adicional e um passivo por impostos diferidos de 12 (40 de 30%) se ela espera reter o activo e recuperar a sua quantia escriturada por meio do uso.

Exemplo B

Um activo com um custo de 100 e uma quantia escriturada de 80 é revalorizado para 150. Nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades de impostos. A depreciação acumulada para finalidades fiscais é 30 e a taxa fiscal é 30%. Se o activo for vendido por mais do que o seu custo, a depreciação fiscal acumulada de 30 será incluída no lucro tributável mas os proventos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base fiscal do activo é 70 e há uma diferença temporária tributável de 80. Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Nesta base, há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30%). Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender o activo imediatamente com proventos de 150, o passivo por impostos diferidos é calculado como se segue:

	<i>Diferença Temporária Tributável</i>	<i>Taxa de Imposto</i>	<i>Passivo por Impostos Diferidos</i>
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	30	30%	9
Proventos em excesso do custo	<u>50</u>	nada	=
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

(nota: de acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é debitado directamente ao capital próprio).

Exemplo C

Os factos estão no exemplo B, excepto que se o activo for vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para efeito de impostos será incluída no rendimento tributável (tributado a 30%) e os proventos da venda serão tributados a 40%, após dedução de um custo ajustado pela inflação de 110.

Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimento tributável de 150, mas somente estará em condições de deduzir a depreciação de 70. Neste caso, a base fiscal é de 70, há uma diferença temporária tributável de 80 e há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30%) como no exemplo B.

Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o activo por proventos de 150, a entidade estará em condições de deduzir o custo indexado de 110. Os proventos líquidos de 40 serão tributados a 40%. Adicionalmente, a depreciação acumulada para efeitos de impostos de 30 será incluída no rendimento tributável e tributada a 30%. Neste caso, a base fiscal é 80 (110 menos 30), há uma diferença temporária tributável de 70 e há um passivo por impostos diferidos de 25 (40 de 40% mais 30 de 30%). Se a base fiscal não for imediatamente evidente neste exemplo, será útil considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.

(nota: de acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é debitado directamente ao capital próprio).

- 52A. Em algumas jurisdições, os impostos sobre o rendimento são pagáveis a uma taxa maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos for pago como um dividendo aos accionistas da entidade. Em algumas outras jurisdições, os impostos sobre o rendimento podem ser restituíveis ou pagáveis se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos forem pagos como um dividendo aos accionistas da entidade. Nestas circunstâncias descritas, os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.
- 52B. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52A, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas quando for reconhecido um passivo para pagar o dividendo. As consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos estão mais directamente ligadas a transacções ou acontecimentos passados do que a distribuições a proprietários. Por conseguinte, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas nos resultados do período como exigido pelo parágrafo 58 excepto até ao ponto em que as consequências dos dividendos no imposto sobre o rendimento provenham das circunstâncias descritas nas alíneas (a) e (b) do parágrafo 58.

Exemplo que ilustra os parágrafos 52A e 52B

O exemplo que se segue trata da mensuração de activos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma entidade numa jurisdição em que os impostos sobre o rendimento sejam pagáveis a uma taxa mais alta nos lucros não distribuídos (50%) com uma quantia a ser restituída quando os lucros forem distribuídos. A taxa de imposto sobre os lucros distribuídos é de 35%. À data do balanço, 31 de Dezembro de 20x1, a entidade não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados após a data do balanço. Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20x1. O rendimento tributável de 20x1 é de 100.000. A diferença temporária tributável do ano de 20x1 é de 40.000.

A entidade reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por imposto de rendimento corrente de 50.000. Não é reconhecido qualquer activo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A entidade também reconhece um passivo por impostos diferidos e um gasto por impostos diferidos de 20.000 (50% de 40.000) que representa os impostos sobre o rendimento que a entidade pagará quando recuperar ou liquidar as quantias escrituradas dos seus activos e passivos com base na taxa fiscal aplicável a dividendos não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de Março de 20x2 a entidade reconhece dividendos de 10.000 provenientes de lucros operacionais como um passivo.

Em 15 de Março de 20x2, a entidade reconhece a recuperação de impostos sobre o rendimento de 1.500 (15% dos dividendos reconhecidos como um passivo) como um activo por impostos correntes e como uma redução de gasto sobre o rendimento corrente relativo a 20x2.

53. ***Activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.***
54. A determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária. Em muitos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Por isso, é inapropriado exigir desconto de activos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto, resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.
55. As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).
56. ***A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis***

suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.

Reconhecimento de Imposto Corrente e Diferido

57. A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 58 a 68C implementam este princípio.

Demonstração dos Resultados

58. *O imposto corrente e o diferido devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:*
- (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio (ver parágrafos 61 a 65); ou*
 - (b) uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 66 a 68).*
59. A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados. São exemplos quando:
- (a) o rédito de juros, royalties ou dividendos seja recebido em mora e seja incluído no lucro contabilístico numa base de repartição temporal de acordo com a IAS 18 *Rédito*, mas seja incluído no lucro tributável (perda fiscal) em regime de caixa; e
 - (b) os custos de activos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis* e estejam sendo amortizados na demonstração dos resultados, mas foram deduzidos para finalidades de tributação quando foram incorridos.
60. A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:
- (a) uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
 - (b) uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou
 - (c) uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.
- O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados, excepto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitadas ou creditadas ao capital próprio (ver parágrafo 63).

Itens Creditados ou Debitados Directamente ao Capital Próprio

61. *O imposto corrente ou imposto diferido 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.*
62. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados directamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:
- (a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*);
 - (b) um ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos resultantes ou de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correcção de um erro (ver IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*);
 - (c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio*); e
 - (d) quantias provenientes do reconhecimento inicial do componente de capital próprio de um instrumento financeiro composto (ver parágrafo 23).
63. Em circunstâncias excepcionais pode ser difícil determinar a quantia de impostos correntes e diferidos que se relacione com itens creditados ou debitados ao capital próprio. Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:
- (a) haja taxas escalonadas de impostos sobre o rendimento e seja impossível determinar a taxa pela qual um componente específico de lucro tributável (perda fiscal) tenha sido tributado;
 - (b) uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afecte um activo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) com um item que esteja previamente debitada ou creditada ao capital próprio; ou
 - (c) uma entidade determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente debitado ou creditado ao capital próprio.
- Em tais casos, o imposto corrente e diferido relacionado com itens que sejam creditados ou debitados ao capital próprio é baseado numa imputação pro rata razoável do imposto corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal respeitante, ou outro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.
64. A IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* não especifica se uma entidade deve transferir ano a ano do excedente (reserva) de revalorização para resultados retidos uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo. Se uma entidade fizer tal transferência, a

quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de activo fixo tangível.

65. Quando um activo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais de quer a revalorização do activo quer do ajustamento da base fiscal são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram. Porém, se a revalorização para finalidades de impostos não for relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espere que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais do ajustamento da base fiscal são reconhecidos na demonstração dos resultados.
- 65A. Quando uma entidade pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos accionistas. Em muitas jurisdições, esta quantia é referida como uma retenção de imposto. Tal quantia paga ou a pagar às autoridades fiscais é debitada ao capital próprio como parte dos dividendos.

Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais

66. Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.
67. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente pode considerar a probabilidade de recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício das suas perdas fiscais não usadas face ao futuro lucro tributável da adquirida. Nesses casos, a adquirente reconhece um activo por impostos diferidos, mas não o inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais, e portanto não o tem em consideração ao determinar o goodwill ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

68. Se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da IFRS 3 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

- (a) reduzir a quantia escriturada de goodwill à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição; e
- (b) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

Exemplo

Uma entidade adquiriu uma subsidiária que tinha diferenças temporárias dedutíveis de 300. A taxa fiscal na altura da aquisição era de 30%. O activo por impostos diferidos resultante de 90 não foi reconhecido como um activo identificável ao determinar o goodwill de 500 que resultou da concentração de actividades empresariais. Dois anos após a concentração, a entidade avaliou que o futuro lucro tributável seria suficiente para recuperar o benefício de todas as diferenças temporárias dedutíveis.

A entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 90 e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 90. A entidade também reduz a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhece um gasto por essa quantia nos resultados. Consequentemente, o custo do goodwill é reduzido para 410, sendo esta a quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos de 90 tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da aquisição.

Se a taxa fiscal tivesse subido para 40%, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 120 (300 a 40%) e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 120. Se a taxa fiscal tivesse baixado para 20%, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 60 (300 a 20%) e um rendimento por impostos diferidos de 60. Em ambos os casos, a entidade teria também reduzido a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhecido um gasto por essa quantia nos resultados.

Impostos Correntes e Diferidos Resultantes de Transacções de Pagamento com Base em Acções

68A. Em algumas jurisdições fiscais, uma entidade recebe uma dedução nos impostos (i.e. uma quantia que é dedutível na determinação do lucro tributável) que diz respeito à

remuneração paga em acções, a opções sobre acções ou a outros instrumentos de capital próprio da entidade. A quantia correspondente a essa dedução nos impostos pode divergir do respectivo gasto cumulativo com remunerações, e pode surgir num período contabilístico posterior. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade pode reconhecer um gasto relativo ao consumo de serviços de empregados recebidos como retribuição por opções sobre acções concedidas, de acordo com a IFRS 2 *Pagamento com Base em Acções*, e não receber uma dedução fiscal até que as opções sobre acções sejam exercidas, sendo que a mensuração da dedução fiscal se baseia no preço das acções da entidade à data do exercício.

- 68B. Tal como acontece com os custos de pesquisa discutidos nos parágrafos 9 e 26(b) desta Norma, a diferença entre a base fiscal dos serviços dos empregados recebidos até à data (que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos), e a quantia escriturada de zero, é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos. Se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos não for conhecida no final do período, ela deve ser estimada com base na informação disponível no final do período. Por exemplo, se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos estiver dependente do preço das acções da entidade numa data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve basear-se no preço das acções da entidade no final do período.
- 68C. Tal como foi indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode divergir do respectivo gasto cumulativo com remunerações. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, directamente no capital próprio, ou (b) uma concentração de actividades empresariais. Se a quantia da dedução fiscal (ou a dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto cumulativo com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações mas também a um item de capital próprio. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

Apresentação

Activos por Impostos e Passivos por Impostos

69. [Eliminado]
70. [Eliminado]

Compensação

71. *Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:*
- (a) tiver um direito de cumprimento obrigatório para compensar as quantias reconhecidas; e*
 - (b) pretender, ou liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.*
72. Se bem que os activos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, eles são compensados no balanço e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32 *Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação*. Uma entidade terá normalmente um direito de cumprimento obrigatório 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.
73. Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma entidade de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra entidade de um grupo se, e somente se, a dita entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.
74. *Uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:*
- (a) a entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e*
 - (b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre ou:*
 - (i) a mesma entidade tributável; ou*
 - (ii) diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativos de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.*
75. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma entidade compense um activo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

76. Em circunstâncias raras, uma entidade pode ter um direito de cumprimento obrigatório de compensar, e uma intenção de liquidar de forma líquida, para alguns períodos mas não para outros. Em tais circunstâncias raras, pode ser exigido escalonamento detalhado para estabelecer fiavelmente se o passivo por impostos diferidos de uma entidade tributável resultará em pagamentos acrescidos de impostos no mesmo período em que um activo por impostos diferidos de uma outra entidade tributável resultará em pagamentos decrescidos, por essa segunda entidade tributável.

Gasto de Imposto

Gasto (Rendimento) de Imposto Relacionado com Resultados de Actividades Ordinárias

77. *O gasto (rendimento) de imposto relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.*

Diferenças de Câmbio em Passivos ou Activos por Impostos Estrangeiros Diferidos

78. A IAS 21 *Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio*, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.

Divulgação

79. *Os principais componentes de gasto (rendimento) de imposto devem ser divulgados separadamente.*
80. Os componentes do gasto (rendimento) de imposto podem incluir:
- (a) gasto (rendimento) por impostos correntes;
 - (b) quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
 - (c) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
 - (d) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
 - (e) a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito fiscal ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;
 - (f) a quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito fiscal ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;

- (g) gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 56; e
- (h) a quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a IAS 8, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

81. O que se segue deve ser também divulgado separadamente:

- (a) *o imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio;*
- (b) [eliminado];
- (c) *uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:*
 - (i) *uma reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgando também a base pela qual a taxa(s) de imposto aplicável(eis) é (são) calculada(s); ou*
 - (ii) *uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;*
- (d) *uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;*
- (e) *a quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos fiscais não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;*
- (f) *a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 39);*
- (g) *com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos fiscais não usados:*
 - (i) *a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;*
 - (ii) *a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;*
- (h) *com respeito a unidades operacionais descontinuadas, o gasto de imposto relacionado com:*
 - (i) *o ganho ou perda da descontinuação; e*

- (ii) *o resultado das actividades ordinárias da unidade operacional descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado; e*
 - (i) *a quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras.*
- 82. *Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:*
 - (a) *a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e*
 - (b) *a entidade tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.*
- 82A. *Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52 A, uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.*
- 83. [Eliminado]
- 84. As divulgações exigidas pelo parágrafo 81(c) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gasto (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico não é usual e compreendam os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal), o efeito de perdas fiscais e o efeito de taxas de tributação estrangeiras.
- 85. Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma entidade usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a entidade está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual. O exemplo seguinte ilustra como a selecção da taxa de imposto aplicável afecta a apresentação da reconciliação numérica.

Exemplo que Ilustra o Parágrafo 85

Em 19X2, uma entidade tem um lucro contabilístico na sua própria jurisdição (país A) de 1.500 (19X1 : 2.000) e no país B de 1.500 (19x1 : 500). A taxa de imposto é de 30% no país A e de 20% no país B. No país A, gastos de 100 (19X1 : 200) não são dedutíveis para finalidades de impostos.

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação com a taxa de imposto doméstica.

	19X1	19X2
Lucro contabilístico	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
Imposto à taxa doméstica de 30%	750	900
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	60	30
Efeito de taxas de impostos mais baixas no país B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Gasto de imposto	<u>760</u>	<u>780</u>

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação preparada por agregação de reconciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por este método, o efeito das diferenças entre a taxa de tributação doméstica da própria entidade que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma entidade pode necessitar discutir o efeito de alterações significativas em taxas quer de impostos quer no mix de lucros obtidos em jurisdições diferentes a fim de explicar alterações na(s) taxa(s) de imposto(s) aplicáveis como exigido pelo parágrafo 81(d).

Lucro contabilístico	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
Imposto às taxas domésticas aplicáveis a lucros no país em causa	700	750
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	<u>60</u>	<u>30</u>
Gasto de imposto	<u>760</u>	<u>780</u>

86. A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.
87. Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 39). Por isso, esta Norma

exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.

- 87A. O parágrafo 82A exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto do rendimento.
- 87B. Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa-mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa-mãe.
- 87C. A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82A pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos. Em tais casos, a entidade considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 82A. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 81(f)). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 87) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.
88. Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes, por exemplo, de desentendimentos não resolvidos com as autoridades fiscais. Semelhantemente, quando alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço, uma entidade divulgará quaisquer

efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10 *Acontecimentos após e Data do Balanço*).

Data de Eficácia

89. *Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998, excepto como especificado no parágrafo 91. Se uma entidade aplicar esta Norma às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1998, a entidade deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em lugar da IAS 12 Contabilização de Impostos sobre o Rendimento, aprovada em 1979.*
90. Esta Norma substitui a IAS 12 *Contabilização de Impostos sobre o Rendimento*, aprovada em 1979.
91. *Os parágrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e a supressão dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais* que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar esse facto.*

* O parágrafo 91 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explícita para a redacção de data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 89 refere-se «demonstrações financeiras».

Norma Internacional de Contabilidade 16

Activos Fixos Tangíveis

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2 - 5
Definições	6
Reconhecimento	7 - 14
Custos Iniciais	11
Custos Subsequentes	12 - 14
Mensuração no Reconhecimento	15 - 28
Elementos do Custo	16 - 22
Mensuração do Custo	23 - 28
Mensuração Após Reconhecimento	29 - 66
Modelo do Custo	30
Modelo de Revalorização	31 - 42
Depreciação	43 - 62
<i>Quantia Depreciável e Período de Depreciação</i>	50 - 59
<i>Método de Depreciação</i>	60 - 62
Imparidade	63 - 64
Compensação por Imparidade	65 - 66
Desreconhecimento	67 - 72
Divulgação	73 - 79
Disposições Transitórias	80
Data de Eficácia	81
Retirada de Outras Tomadas de Posição	82 - 83

A Norma Internacional de Contabilidade 16 Activos Fixos Tangíveis (IAS16) está desenvolvida nos parágrafos 1-83. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 16

Activos Fijos Tangíveis

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, de forma a que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias escrituradas e os débitos de depreciação e as perdas por imparidade a serem reconhecidos em relação com os mesmos.

Âmbito

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis excepto quando uma outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.*
3. Esta Norma não se aplica a:
 - (a) activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*;
 - (b) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver IAS 41 *Agricultura*); ou
 - (c) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) e (c).
4. Outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do activo fixo intangível com base numa abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a IAS 17 *Locações* exige que uma entidade avalie o seu reconhecimento de um item do activo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.
5. Uma entidade deve aplicar esta Norma a propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de 'propriedade de investimento' constante da IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Uma vez que esteja concluída a construção ou o desenvolvimento, a propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a IAS 40. A IAS 40 também se aplica a propriedades de

investimento que estejam a ser novamente desenvolvidas para uso futuro continuado como propriedades de investimento. Uma entidade que use o modelo de custo para propriedade de investimento em conformidade com a IAS 40 deve usar o modelo de custo desta Norma.

Definições

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

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.

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 ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRSs, por exemplo, a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções.

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

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

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

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.

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

Activos fixos tangíveis são itens tangíveis que:

- (a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Quantia recuperável é o valor mais elevado entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.

O valor residual de um activo 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 a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil é:

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

- (b) o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo.*

Reconhecimento

7. *O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:*
- (a) for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluirão para a entidade; e*
- (b) o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.*
8. Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível, eles são contabilizados como activo fixo tangível.
9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, i.e. aquilo que constitui um item do activo fixo tangível. Assim, é necessário exercer juízos de valor ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor agregado.
10. Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus activos fixos tangíveis e custos de equipamento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do activo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Custos Iniciais

11. Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, embora não aumentando directamente os futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de activo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha os futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de se conformar com exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos; os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos.

Contudo, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Custos Subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para 'reparações e manutenção' de um item do activo fixo tangível.
13. Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do activo fixo tangível também podem ser adquiridos para efectuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 67-72).
14. A condição de continuar a operar um item do activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspecções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção importante for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspecção anterior ter sido identificado na transacção em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspecção semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspecção existente quando o item foi adquirido ou construído.

Mensuração no Reconhecimento

15. *Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.*

Elementos do Custo

16. O custo de um item do activo fixo tangível compreende:

- (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
 - (b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;
 - (c) 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 como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.
17. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;
 - (b) custos de preparação do local;
 - (c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
 - (d) custos de instalação e montagem;
 - (e) custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
 - (f) honorários profissionais.
18. Uma entidade aplica a IAS 2 *Inventários* aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauração do local em que um item está localizado que sejam incorridos durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a IAS 2 ou a IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.
19. Exemplos de custos que não são custos de um item do activo fixo tangível são:
- (a) custos de abertura de novas instalações;
 - (b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
 - (c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
 - (d) custos de administração e outros custos gerais.
20. O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na

utilização ou reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:

- (a) custos incorridos enquanto um 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;
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
 - (c) custos de realocização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.
21. Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição 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. Dado que não são necessárias operações inerentes para colocar um item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.
22. O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver IAS 2). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De forma semelhante, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na auto-construção de um activo não é incluído no custo do activo. A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria empresa.

Mensuração do Custo

23. O custo de um item do activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 23.
24. 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.

A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de um tal item do activo fixo tangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) 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.

25. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:
- (a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
 - (b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção se alterar como resultado da troca; e
 - (c) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

26. O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo do activo recebido a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.
27. O custo de um item do activo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a IAS 17 *Locações*.
28. A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível pode ser reduzida por subsídios do governo de acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*.

Mensuração Após Reconhecimento

29. *Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 30 ou o modelo de revalorização do parágrafo 31 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.*

Modelo do Custo

30. *Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.*

Modelo de Revalorização

31. *Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.*
32. O justo valor de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que é normalmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.
33. Se não houver provas com base no mercado do justo valor devido à natureza especializada do item do activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma entidade pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.
34. A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.
35. Quando um item do activo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:
- (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado.
 - (b) eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

A quantia do ajustamento proveniente da reexpressão ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada que seja contabilizado de acordo com os parágrafos 39 e 40.

36. *Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.*
37. Uma classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. O que se segue são exemplos de classes separadas:
- (a) terrenos;
 - (b) terrenos e edifícios;
 - (c) maquinaria;
 - (d) navios;
 - (e) aviões;
 - (f) veículos a motor;
 - (g) mobiliário e suportes fixos; e
 - (h) equipamento de escritório.
38. Os itens integrados numa classe do activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente afim de ser evitada a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de activos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.
39. *Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.*
40. *Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*
41. O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do activo fixo tangível pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o activo for retirado ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida seria a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada

revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. As transferências do excedente de revalorização para resultados retidos não são feitas através dos resultados.

42. Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Depreciação

43. ***Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.***
44. Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do activo fixo tangível às partes significativas deste e deprecia separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura e os motores de uma aeronave, sejam da propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira.
45. Uma parte significativa de um item do activo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de uma outra parte significativa do mesmo item. Essas partes podem ser agrupadas ao determinar o custo de depreciação.
46. Na medida em que uma entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do activo fixo tangível, também deprecia separadamente o resto do item. O remanescente consiste em partes de um item que não são individualmente significativas. Se uma entidade tiver expectativas variadas para essas partes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para depreciar o remanescente de uma forma que represente fielmente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.
47. Uma entidade pode escolher depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.
48. ***O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.***
49. O custo de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o custo de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver IAS 2). De forma semelhante, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*.

Quantia Depreciável e Período de Depreciação

50. ***A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.***

51. *O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.*
52. A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e manutenção de um activo não evita a necessidade de o depreciar.
53. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.
54. O valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o custo de depreciação do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.
55. A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pela gerência. A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 e a data em que o activo for desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de depreciação pelo uso, o custo de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.
56. Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:
- (a) uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo.
 - (b) desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso.
 - (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo.
 - (d) limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

57. A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.
58. Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.
59. Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauração do local, essa porção do activo terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, em cujo caso é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados.

Método de Depreciação

60. *O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.*
61. *O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.*
62. Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação 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 das unidades de produção. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que reflecta mais proximamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Imparidade

63. Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.
64. [Eliminado]

Compensação por Imparidade

65. *A compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível.*
66. Imparidades ou perdas de itens do activo fixo tangível, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:
- (a) as imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a IAS 36;
 - (b) o desreconhecimento de itens do activo fixo tangível retirados ou alienados é determinado de acordo com esta Norma;
 - (c) a compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível; e
 - (d) o custo de itens do activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.

Desreconhecimento

67. *A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida:*
- (a) *no momento da alienação; ou*
 - (b) *quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.*
68. *O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a IAS 17 exija diferentemente numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.*
69. A alienação de um item do activo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por venda, por celebração de uma locação financeira ou por doação). Na determinação da data da alienação de um item, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 *Rédito* para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.

70. Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente de se a parte substituída ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída.
71. *O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.*
72. A retribuição a receber pela alienação de um item do activo fixo tangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do item for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

Divulgação

73. *As demonstrações financeiras devem divulgar, com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis:*
- (a) os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;*
 - (b) os métodos de depreciação usados;*
 - (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;*
 - (d) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e*
 - (e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:*
 - (i) adições;*
 - (ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo de alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;*
 - (iii) aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;*
 - (iv) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 31, 39 e 40 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36;*
 - (v) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados de acordo com a IAS 36;*
 - (vi) perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a IAS 36;*
 - (vii) depreciações;*

(viii) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a transposição de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e

(ix) outras alterações.

74. *As demonstrações financeiras devem também divulgar:*

- (a) a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;*
- (b) a quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;*
- (c) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e*
- (d) se não for divulgada separadamente na face da demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.*

75. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de juízo de valor. Por isso, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras informação que lhes permite passar em revista as políticas seleccionadas pela gerência e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- (a) a depreciação, quer reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período; e*
- (b) a depreciação acumulada no final do período.*

76. De acordo com a IAS 8, uma entidade divulga a natureza e o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito nos períodos posteriores. Relativamente aos activos fixos tangíveis, tal divulgação pode resultar de alterações nas estimativas com respeito a:

- (a) valores residuais;*
- (b) os custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauração de itens do activo fixo tangível;*
- (c) vidas úteis; e*
- (d) métodos de depreciação.*

77. *Se itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:*

- (a) a data de eficácia da revalorização;*
- (b) se esteve ou não envolvido um avaliador independente;*
- (c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos itens;*

- (d) *a medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado usando outras técnicas de valorização;*
 - (e) *para cada classe de activo fixo tangível revalorizada, a quantia escriturada que teria sido reconhecida se os activos tivessem sido escriturados de acordo com o modelo de custo; e*
 - (f) *o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.*
78. De acordo com a IAS 36, uma entidade divulga informação sobre activos fixos tangíveis com imparidade adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 73(e)(iv)(vi).
79. Os utentes das demonstrações financeiras também poderão entender que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:
- (a) a quantia escriturada do activo fixo tangível que esteja temporariamente ocioso;
 - (b) a quantia escriturada bruta de qualquer activo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso;
 - (c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e não classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5; e
 - (d) quando o modelo de custo for usado, o justo valor do activo fixo tangível quando este for materialmente diferente da quantia escriturada.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar estas quantias.

Disposições Transitórias

80. *Os requisitos dos parágrafos 24-26 relativos à mensuração inicial de um item do activo fixo tangível adquirido numa troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.*

Data de Eficácia

81. *Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*

Retirada de Outras Tomadas de Posição

82. Esta Norma substitui a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (revista em 1998).
83. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-6 *Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores;*
 - (b) SIC-14 *Activos Fixos Tangíveis – Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens;* e
 - (c) SIC-23 *Activos Fixos Tangíveis – Custos de Inspecção Importante ou de Revisão Geral.*

Norma Internacional de Contabilidade 17

Locações

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

Objectivo	<i>Parágrafos</i> 1
Âmbito	2 - 3
Definições	4 - 6
Classificação de Locações	7 - 19
Locações nas Demonstrações Financeiras de Locatários	20 - 35
Locações Financeiras	20 - 32
<i>Reconhecimento Inicial</i>	20 - 24
<i>Mensuração Subsequente</i>	25 - 32
Locações Operacionais	33 - 35
Locações nas Demonstrações Financeiras dos Locadores	36 - 57
Locações Financeiras	36 - 48
<i>Reconhecimento Inicial</i>	36 - 38
<i>Mensuração Subsequente</i>	39 - 48
Locações Operacionais	49 - 57
Transacções de Venda e Relocação	58 - 66
Disposições Transitórias	67 - 68
Data de Eficácia	69
Retirada da IAS 17 (revista em 1997)	70

A Norma Internacional de Contabilidade 17 Locações (IAS17) está desenvolvida nos parágrafos 1-70. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 17

Locações

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações.

Âmbito

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:*
 - (a) *locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e*
 - (b) *acordos de licenciamentos para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor (copyrights).*

Contudo, esta Norma não deve ser aplicada como base de mensuração para:

 - (a) *propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver IAS 40 Propriedades de Investimento);*
 - (b) *propriedade de investimento proporcionada pelos locadores segundo locações operacionais (ver IAS 40);*
 - (c) *activos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras (ver IAS 41 Agricultura); ou*
 - (d) *activos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais (ver IAS 41).*
3. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar activos mesmo que serviços substanciais pelo locador possam ser postos em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais activos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar activos de uma parte contratante para a outra.

Definições

4. *Os termos que se seguem são usados 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.

Uma locação financeira é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Uma locação operacional é uma locação que não seja uma locação financeira.

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

- (a) após a ocorrência de alguma contingência remota;*
- (b) com a permissão do locador;*
- (c) se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo activo ou para um activo equivalente com o mesmo locador; ou*
- (d) após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.*

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. Nesta data:

- (a) uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e*
- (b) 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 (i.e. o reconhecimento dos activos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

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 for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.

Pagamentos mínimos da 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, juntamente com:

- (a) para um locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário; ou*
- (b) para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador por:*
 - (i) o locatário;*
 - (ii) uma parte relacionada com o locatário; ou*
 - (iii) 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 do 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 da 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 exercer esta opção de compra.

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:

- (a) o período durante o qual se espera que um activo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou*
- (b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do activo por um ou mais utentes.*

Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual se espera que os benefícios económicos incorporados no activo sejam consumidos pela entidade.

Valor residual garantido é:

- (a) para um locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e*
- (b) para um locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado 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.

Investimento bruto na locação é o agregado de:

- (a) os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeiro; e*
- (b) qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.*

Investimento líquido na locação é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.

Rendimento financeiro não obtido é a diferença entre:

- (a) o investimento bruto na locação; e*
- (b) o investimento líquido na locação.*

A taxa de juro implícita na locação é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) 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).

5. Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações na construção ou no custo de aquisição da propriedade locada ou devido a alterações numa outra mensuração do custo ou valor, tal como níveis de preço gerais, ou nos custos de financiamento da locação por parte do locador, durante o período entre o início da locação e o começo do prazo de locação. Se assim for, para a finalidade desta Norma, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início da locação.
6. A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um activo que contenha uma disposição que dê àquele que toma de aluguer uma opção para adquirir o direito ao activo após o cumprimento das condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como contratos de aluguer - compra a prazo.

Classificação de Locações

7. A classificação de locações adoptada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um activo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno por causa das alterações nas condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do activo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.
8. *Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.*
9. Dado que a transacção entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias do locador e do locatário pode fazer com que a mesma locação seja classificada de forma diferente por ambos. Por exemplo, este pode ser o caso se o locador beneficiar de uma garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada com o locatário.

10. Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transacção e não da forma do contrato.* Exemplos de situações que individualmente ou em combinação levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:
 - (a) a locação transfere a propriedade do activo para o locatário no fim do prazo da locação;
 - (b) o locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do 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;
 - (c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do activo mesmo que o título não seja transferido;
 - (d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do activo locado; e
 - (e) os activos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.
11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira são:
 - (a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
 - (b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, na forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
 - (c) o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.
12. Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser o caso se a propriedade do activo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem rendas contingentes, como resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos os riscos e vantagens.
13. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as disposições da locação, excepto por renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo os critérios enunciados nos parágrafos 7 a 12 caso os termos alterados tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo

* Ver também a SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação*.

acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida económica ou ao valor residual da propriedade locada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário) não originam uma nova classificação de uma locação para finalidades contabilísticas.

14. As locações de terrenos e edifícios são classificadas como locações operacionais ou financeiras da mesma forma que as locações de outros activos. Contudo, uma característica dos terrenos é a de que têm normalmente uma vida económica indefinida e, se não for esperado que o título passe para o locatário no fim do prazo da locação, normalmente o locatário não recebe substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, em cujo caso a locação do terreno será uma locação operacional. Um pagamento feito na celebração ou aquisição de uma detenção de locação que seja contabilizada como locação operacional representa pagamentos de locação pagos antecipadamente que são amortizados durante o prazo da locação de acordo com o modelo de benefícios proporcionado.
15. Os elementos terrenos e edifícios de uma locação de terrenos e edifícios são considerados separadamente para a finalidade da classificação da locação. Caso se espere que o título de ambos os elementos passe para o locatário no final do prazo da locação, ambos os elementos são classificados como locação financeira, quer sejam analisados como uma locação ou como duas, a não ser que seja claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ou ambos os elementos. Quando o terreno tem uma vida económica indefinida, o elemento terreno é normalmente classificado como locação operacional a não ser que se espere que o título passe para o locatário no final do prazo da locação, de acordo com o parágrafo 14. O elemento edifícios é classificado como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7-13.
16. Sempre que for necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo qualquer pagamento global à cabeça) são imputados entre os elementos terrenos e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos juros da detenção de locação no elemento terrenos e no elemento edifícios da locação no início da locação. Se os pagamentos da locação não puderem ser fiavelmente imputados entre estes dois elementos, a totalidade da locação é classificada como locação financeira, a não ser que seja claro que ambos os elementos são locações operacionais, em cujo caso a totalidade da locação é classificada como locação operacional.
17. Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 20, seja imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para a finalidade da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7-13. Em tal caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do activo locado.

18. A gestão separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os juros do locatário tanto com os terrenos como com os edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a IAS 40 e for adoptado o modelo do justo valor. Apenas são necessários cálculos pormenorizados para esta avaliação se a classificação de um ou ambos os elementos for incerta.
19. De acordo com a IAS 40, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse da propriedade é contabilizado como se fosse uma locação financeira e, além disso, o modelo do justo valor é usado para o reconhecimento do activo. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse de propriedade do locatário que já não esteja classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:
 - (a) ocupar a propriedade, a qual seja depois transferida para propriedade ocupada pelo proprietário por um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração no uso; ou
 - (b) conceder uma sublocação que transfira substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para uma parte não relacionada. Uma tal sublocação é contabilizada pelo locatário como locação financeira a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional pelo terceiro.

Locações nas Demonstrações Financeiras de Locatários

Locações Financeiras

Reconhecimento Inicial

20. *No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos directos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como activo.*
21. As transacções e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação seja a de que o locatário não possa adquirir o título legal do activo locado, no caso das locações financeiras, a substância e a realidade financeira são as de que o locatário adquira os benefícios económicos do uso do activo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da celebração de uma

obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do activo e do respectivo encargo financeiro.

22. Se tais transacções de locação não forem reflectidas no balanço do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma entidade estão subexpressos, distorcendo dessa forma os rácios financeiros. É por isso apropriado que uma locação financeira seja reconhecida no balanço do locatário não só como um activo mas também como uma obrigação de pagar futuros pagamentos da locação. No começo do prazo da locação, o activo e o passivo dos futuros pagamentos da locação são reconhecidos no balanço pelas mesmas quantias excepto no caso de quaisquer custos directos iniciais do locatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como activo.
23. Não é apropriado que os passivos por activos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos activos locados. Se para a apresentação de passivos na face do balanço for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.
24. São frequentemente incorridos custos directos iniciais em ligação com actividades específicas de uma locação, tais como o negociar e garantir acordos de locação. Os custos identificados como directamente atribuíveis a actividades executadas pelo locatário para uma locação financeira são adicionados à quantia reconhecida como um activo.

Mensuração Subsequente

25. *Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo 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. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.*
26. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, um locatário pode usar uma determinada forma de aproximação para simplificar os cálculos.
27. *Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a activos depreciables, assim como um gasto financeiro para cada período contabilístico. A política de depreciação para os activos locados depreciables deve ser consistente com a dos activos depreciables que se possuam e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis e a IAS 38 Activos Intangíveis. Se não houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o activo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.*
28. A quantia depreciável de um activo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período de uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adopte para os activos depreciables de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo

da locação, o período de uso esperado é a vida útil do activo; caso contrário, o activo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

29. A soma do gasto de depreciação do activo e do gasto financeiro do período é raramente a mesma que a dos pagamentos da locação a pagar durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação a pagar como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o activo e o passivo relacionado sejam de quantia igual após o começo do prazo da locação.
30. Para determinar se um activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*.
31. ***Os locatários, para além de satisfazer os requisitos da IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:***
 - (a) *para cada categoria de activo, a quantia escriturada líquida à data do balanço;*
 - (b) *uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação à data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:*
 - (i) *não mais de um ano;*
 - (ii) *mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - (iii) *mais de cinco anos.*
 - (c) *as rendas contingentes reconhecidas como um gasto durante o período;*
 - (d) *o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;*
 - (e) *uma descrição geral dos acordos de locação materiais do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:*
 - (i) *a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;*
 - (ii) *a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e*
 - (iii) *restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.*
32. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por activos locados segundo locações financeiras.

Locações Operacionais

33. ***Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base de linha recta durante o prazo da locação salvo se uma***

*outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.**

34. Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo os custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base de linha recta salvo se uma outra base sistemática for representativa do modelo temporal do benefício do utente, mesmo que os pagamentos não forem feitos nessa base.
35. *Os locatários, além de cumprir os requisitos da IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:*
- (a) o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:*
 - (i) não mais de um ano;*
 - (ii) mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - (iii) mais de cinco anos.*
 - (b) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis à data do balanço;*
 - (c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;*
 - (d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:*
 - (i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;*
 - (ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e*
 - (iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.*

Locações nas Demonstrações Financeiras dos Locadores

Locações Financeiras

Reconhecimento Inicial

36. *Os locadores devem reconhecer os activos detidos segundo uma locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.*
37. Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da

* Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais – Incentivos*.

locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.

38. Os custos directos iniciais são muitas vezes incorridos por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e directamente atribuíveis à negociação e aceitação da locação. Excluem gastos gerais como aqueles que são incorridos por uma equipa de vendas e marketing. Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores fabricantes ou negociantes, os custos directos iniciais são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos directos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de locação financeira e não há necessidade de os adicionar separadamente. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação estão excluídos da definição de custos directos iniciais. Como resultado, são excluídos do investimento líquido na locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é normalmente no começo do prazo da locação.

Mensuração Subsequente

39. *O reconhecimento do rendimento financeiro deve basear-se num modelo que reflecta uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.*
40. Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflecte um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. Os pagamentos da locação relacionados com o período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.
41. São regularmente revistos os valores residuais estimados não garantidos usados no cálculo do investimento bruto do locador numa locação. Se tiver havido uma redução no valor residual estimado não garantido, é revista a imputação do rendimento durante o prazo da locação e é imediatamente reconhecida qualquer redução no que respeita a quantias acrescidas.
- 41A. Um activo envolvido numa locação financeira que esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* deve ser contabilizado de acordo com essa IFRS.
42. *Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas imediatas. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro do mercado fosse debitada. Os custos*

incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido.

43. Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes a clientes a escolha entre comprar ou locar um activo. Uma locação financeira de um activo por um locador fabricante ou negociante dá origem a dois tipos de rendimento:
 - (a) o lucro ou perda equivalente ao lucro ou perda resultante de uma venda imediata do activo a ser locado, a preços normais de venda, reflectindo quaisquer descontos aplicáveis de quantidade ou comerciais; e
 - (b) rendimento financeiro durante o prazo da locação.
44. O rédito de vendas reconhecido no começo do prazo da locação por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do activo, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas imediatas.
45. Os locadores fabricantes ou negociantes indicam por vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. O uso de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transacção a ser reconhecida no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda fica restrito ao que se aplicaria se fosse debitada uma taxa de juro do mercado.
46. Os custos incorridos por um locador fabricante ou negociante em ligação com a negociação e aceitação de uma locação financeira são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou do negociante.
47. *Os locadores, além de cumprir os requisitos da IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:*
 - (a) *uma reconciliação entre o investimento bruto na locação à data do balanço, e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço. Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber à data do balanço, para cada dos períodos seguintes:*
 - (i) *não mais de um ano;*
 - (ii) *mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - (iii) *mais de cinco anos.*
 - (b) *rendimento financeiro não obtido.*
 - (c) *os valores residuais não garantidos que cresçam ao benefício do locador.*

- (d) *a dedução acumulada para pagamentos mínimos incobráveis da locação a receber.*
 - (e) *as rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período.*
 - (f) *uma descrição geral dos acordos materiais de locação do locador.*
48. Como um indicador do crescimento, é muitas vezes útil divulgar também o investimento bruto menos o rendimento não obtido em novos negócios adicionais durante o período, após dedução das quantias relevantes para locações canceladas.

Locações Operacionais

49. *Os locadores devem apresentar os activos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do activo.*
50. *O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base de linha recta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído.**
51. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido numa base de linha recta durante o prazo da locação mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do activo locado seja diminuído.
52. *Os custos directos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do activo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.*
53. *A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para activos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com a IAS 16 e a IAS 38.*
54. Para determinar se o activo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36.
55. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.
56. *Os locadores, além de cumprir os requisitos da IAS 32, devem fazer as seguintes divulgações para locações operacionais:*
- (a) *os futuros pagamentos mínimos da locação segundo locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes:*
 - (i) *não mais de um ano;*

* Ver também a SIC-15 *Locações Operacionais – Incentivos*.

- (ii) *mais de um ano e não mais de cinco anos;*
 - (iii) *mais de cinco anos.*
 - (b) *o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;*
 - (c) *uma descrição geral dos acordos de locação do locador.*
- 57. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por activos proporcionados segundo locações financeiras.

Transacções de Venda e Relocação

- 58. Uma transacção de venda e relocação envolve a venda de um activo e a relocação do mesmo activo. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma transacção de venda e relocação depende do tipo de locação envolvido.
- 59. *Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor-locatário. Como alternativa, deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.*
- 60. Se a relocação for uma locação financeira, a transacção é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o activo como garantia. Por esta razão, não é apropriado considerar como rendimento um excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo da locação.
- 61. *Se uma transacção de venda e relocação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transacção é estabelecida pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido excepto que, se a perda for compensada por futuros pagamentos da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado em proporção aos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o activo seja usado.*
- 62. Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma transacção de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.
- 63. *Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transacção de venda e relocação for menor do que a quantia escriturada do activo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.*

64. Para locações financeiras, tal ajustamento não é necessário salvo se tiver havido uma imparidade de valor, caso em que a quantia escriturada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a IAS 36.
65. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transacções de venda e relocação. A descrição exigida dos acordos de locação materiais leva à divulgação de disposições únicas ou invulgares do acordo ou dos termos das transacções de venda e relocação.
66. As transacções de venda e relocação podem despoletar os critérios de divulgação individuais enunciados na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

Disposições Transitórias

67. *Sujeito ao parágrafo 68, a aplicação retrospectiva desta Norma é encorajada mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer locação financeira previamente existente é considerado como tendo sido adequadamente determinado pelo locador e deve ser contabilizado a partir daí de acordo com as disposições desta Norma.*
68. *Exige-se a uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 17 (revista em 1997) que aplique as emendas feitas por esta Norma retrospectivamente a todas as locações ou, se a IAS 17 (revista em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, a todas as locações celebradas desde que a entidade aplicou essa Norma pela primeira vez.*

Data de Eficácia

69. *Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*

Retirada da IAS 17 (revista em 1997)

70. Esta Norma substitui a IAS 17 *Locações* (revista em 1997).

Norma Internacional de Contabilidade 18

Rédito

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

As seguintes Interpretações relacionam-se com a IAS 18:

- SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.*
- SIC-31 *Rédito – Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade.*

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	
Âmbito	1 - 6
Definições	7 - 8
Mensuração do Rédito	9 - 12
Identificação da Transacção	13
Venda de Bens	14 - 19
Prestação de Serviços	20 - 28
Juros, Royalties e Dividendos	29 - 34
Divulgação	35 - 36
Data de Eficácia	37

A Norma Internacional de Contabilidade 18 Rédito (IAS18) está desenvolvida nos parágrafos 1-37. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas ret m o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo, do Prefácio  s Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Prepar  o e Apresent  o das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 18

Rédito

Objectivo

O rendimento é definido na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* como aumentos de benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os que se relacionem com contribuições dos participantes do capital próprio. Os rendimentos englobam tanto os réditos como os ganhos. O rédito é o rendimento que surge no decurso das actividades ordinárias de uma entidade e é referido por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos que surjam de certos tipos de transacções e acontecimentos.

A questão primordial na contabilização do rédito é a de determinar quando reconhecer o mesmo. O rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados. Esta Norma identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, por isso, o rédito será reconhecido. Ela também proporciona orientação prática na aplicação destes critérios.

Âmbito

1. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:*
 - (a) *a venda de bens;*
 - (b) *a prestação de serviços; e*
 - (c) *o uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.*
2. Esta Norma substitui a IAS 18 *Reconhecimento do Rédito* aprovada em 1982.
3. O termo bens inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas por um retalhista ou terrenos e outras propriedades detidos para revenda.
4. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período. Alguns contratos para a prestação de serviços estão directamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os contratos para os serviços de gestores de projectos e de arquitectos. O rédito proveniente destes contratos não é tratado nesta

Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na IAS 11 *Contratos de Construção*.

5. O uso por outros de activos da entidade dá origem a rédito na forma de:
 - (a) juros—encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à entidade;
 - (b) royalties—encargos pelo uso de activos a longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e software de computadores; e
 - (c) dividendos—distribuições de lucros a detentores de investimentos em capital próprio na proporção das suas detenções de uma classe particular de capital.
6. Esta Norma não trata de réditos provenientes de:
 - (a) acordos de locação (ver a IAS 17 *Locações*);
 - (b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a IAS 28 *Investimentos em Associadas*);
 - (c) contratos de seguros dentro do âmbito da IFRS 4 *Contratos de Seguros*;
 - (d) alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros ou da sua alienação (ver a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*);
 - (e) alterações no valor de outros activos correntes;
 - (f) o reconhecimento inicial e de alterações no justo valor de activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver a IAS 41 *Agricultura*);
 - (g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver a IAS 41); e
 - (h) a extracção de minérios.

Definições

7. *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 podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

8. O rédito inclui somente os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado não são benefícios económicos que fluam para a entidade e não resultem em aumentos de capital próprio. Por isso, são excluídos do rédito. Semelhantemente, num relacionamento de agência, os influxos brutos de benefícios económicos não resultam em aumentos de capital próprio para a entidade. As quantias

cobradas por conta do capital não são rédito. Em vez disso, o rédito é a quantia de comissão.

Mensuração do Rédito

9. *O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.*^{*}

10. 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 a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade.
11. Na maior parte dos casos, a retribuição é na forma de dinheiro ou seus equivalentes e a quantia do rédito é 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 dos 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:
 - (a) a taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (rating) de crédito similar; ou
 - (b) 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 de acordo com os parágrafos 29 e 30 e de acordo com a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

12. Quando os bens ou serviços sejam trocados ou objecto de swap por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhante, a troca não é vista como uma transacção que gera réditos. Isto é muitas vezes o caso de mercadorias como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou entram em swap de inventários em vários locais para satisfazer a procura numa base tempestiva numa dado local. Quando os bens sejam vendidos ou os serviços sejam prestados em troca de bens ou serviços dissemelhantes, a troca é vista como uma transacção que gera rédito. O rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços recebidos ajustado pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes. Quando o justo valor dos bens ou serviços recebidos não possa ser fiavelmente mensurado, o rédito é mensurado pelo justo valor dos bens ou serviços entregues, ajustado pela quantia transferida de qualquer dinheiro ou seus equivalentes.

^{*} Ver também a SIC-31 *Rédito—Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade*.

Identificação da Transacção

13. Os critérios de reconhecimento nesta Norma são geralmente aplicados separadamente a cada transacção. Contudo, em certas circunstâncias, é necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma transacção única a fim de reflectir a substância da transacção. Por exemplo, quando o preço da venda de um produto inclua uma quantia identificável de serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como rédito durante o período em que o serviço seja executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transacções conjuntas, quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às séries de transacções como um todo. Por exemplo, uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, celebrar um acordo separado para recomprar os bens numa data posterior, negando assim o efeito substantivo da transacção; em tal caso, as duas transacções são tratadas conjuntamente.

Venda de Bens

14. *O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:*
- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;*
 - (b) a entidade não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos;*
 - (c) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;*
 - (d) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; e*
 - (e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.*
15. A avaliação de quando uma entidade transferiu os riscos e vantagens significativos da propriedade para o comprador exige um exame das circunstâncias da transacção. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e vantagens da propriedade coincide com a transferência do documento legal ou da passagem da posse para o comprador. Este é o caso da maioria das vendas a retalho. Noutros casos, a transferência de riscos e vantagens de propriedade ocorre num momento diferente da transferência do documento legal ou da passagem da posse.
16. Se a entidade reter significativos riscos de propriedade, a transacção não é uma venda e o rédito não é reconhecido. Uma entidade pode reter um risco significativo de propriedade de muitas maneiras. São exemplos de situações em que a entidade pode reter os riscos significativos e vantagens de propriedade:
- (a) quando a entidade retenha uma obrigação por execução não satisfatória não coberta por cláusulas normais de garantia;

- (b) quando o recebimento do rédito de uma dada venda seja contingente da obtenção de rédito pelo comprador pela sua venda dos bens;
 - (c) quando os bens sejam expedidos sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela entidade; e
 - (d) quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.
17. Se uma entidade retiver somente um insignificante risco de propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Por exemplo, um vendedor pode reter o título legal dos bens unicamente para proteger a cobrabilidade da quantia devida. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e vantagens significativos da propriedade, a transacção é uma venda e o rédito é reconhecido. Um outro exemplo de uma entidade que retém somente um risco insignificante de propriedade pode ser a de uma venda a retalho quando for oferecido um reembolso se o cliente não ficar satisfeito. O rédito em tais casos é reconhecido no momento da venda desde que o vendedor possa fiavelmente estimar as devoluções futuras e reconheça um passivo por devoluções com base em experiência anterior e noutros factores relevantes.
18. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Em tais casos, isto só está em condições de se verificar depois da retribuição ser recebida ou de uma incerteza ser removida. Por exemplo, pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para remeter a retribuição de uma venda num país estrangeiro. Quando a permissão seja concedida, a incerteza é retirada e o rédito é reconhecido. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável ou a quantia cuja recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.
19. O rédito e os gastos que se relacionem com a mesma transacção ou outro acontecimento são reconhecidos simultaneamente; este processo é geralmente referido como o balanceamento dos réditos com os gastos. Os gastos incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a expedição dos bens podem normalmente ser mensurados com fiabilidade quando as outras condições para o reconhecimento do rédito tenham sido satisfeitas. Porém, quando os gastos não possam ser mensurados fiavelmente, o rédito não pode ser reconhecido; em tais circunstâncias, qualquer retribuição já recebida pela venda dos bens é reconhecida como um passivo.

Prestação de Serviços

20. *Quando o desfecho de uma transacção que envolva 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. O desfecho de uma*

transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- (a) a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;*
- (b) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;*
- (c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e*
- (d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.**

21. O reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Por este método, o rédito é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços sejam prestados. O reconhecimento do rédito nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da actividade de serviço e desempenho durante um período. A IAS 11 *Contratos de Construção* também exige o reconhecimento do rédito nesta base. As exigências dessa Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e aos gastos associados de uma transacção que envolva a prestação de serviços.
22. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Contudo, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.
23. Uma entidade é geralmente capaz de fazer estimativas fiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transacção o seguinte:
- (a) os direitos que cada uma das partes está obrigada a cumprir quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
 - (b) a retribuição a ser trocada; e
 - (c) o modo e os termos da liquidação.
- É também normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade revê e, quando necessário, põe o visto nas estimativas de rédito à medida que o serviço está a ser executado. A necessidade de tais revisões não indicia que o desfecho da transacção não possa ser estimado com fiabilidade.

* Ver também a SIC-27 *Avaliação da Substância de Transacções que Envolvam a Forma Legal de uma Locação* e a SIC-31 *Rédito – Transacções de Troca Directa Envolvendo Serviços de Publicidade*

24. A fase de acabamento de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade usa o método que mensure fiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transacção, os métodos podem incluir:
- (a) vistorias do trabalho executado;
 - (b) serviços executados até à data expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou
 - (c) a proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transacção. Somente os custos que reflectam serviços executados até à data são incluídos nos custos incorridos até à data. Somente os custos que reflectam serviços executados ou a serem executados são incluídos nos custos totais estimados da transacção.
- Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não reflectem muitas vezes os serviços executados.
25. Para fins práticos, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.
26. *Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.*
27. Durante as primeiras fases de uma transacção, é frequente que o desfecho da transacção não possa ser fiavelmente estimado. Contudo, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos na mesma. Por isso, o rédito é reconhecido somente na medida em que se espere que sejam recuperados os custos incorridos. No caso de o desfecho da transacção não poder ser fiavelmente estimado, não é reconhecido qualquer lucro.
28. Quando o desfecho de uma transacção não possa ser fiavelmente estimado e não seja provável que os custos incorridos sejam recuperados, o rédito não é reconhecido e os custos incorridos são reconhecidos como um gasto. Quando deixarem de existir as incertezas que impediram o desfecho do contrato ser fiavelmente estimado, o rédito é reconhecido de acordo com o parágrafo 20 e não de acordo com o parágrafo 26.

Juros, Royalties e Dividendos

29. *O rédito proveniente do uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos deve ser reconhecido nas bases estabelecidas no parágrafo 30, quando:*
- (a) *seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade; e*

- (b) *a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.*
30. *O rédito deve ser reconhecido nas bases seguintes:*
- (a) *os juros devem ser reconhecidos usando o método do juro efectivo tal como definido na IAS 39, parágrafos 9 e AG5-AG8;*
- (b) *os 'royalties' devem ser reconhecidos num regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e*
- (c) *os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista de receber pagamento.*
31. [Eliminado]
32. Quando juros não pagos tenham sido acrescidos antes da aquisição de um investimento que produza juros, o recebimento subsequente de juros é imputado entre os períodos de pré e pós aquisição; somente a parte de pós aquisição é reconhecida como rédito. Quando os dividendos de títulos de capital próprio sejam declarados a partir de lucros de pré-aquisição, esses dividendos são deduzidos do custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação excepto numa base arbitrária, os dividendos são reconhecidos como rédito a menos que os mesmos representem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos de capital próprio.
33. Aos royalties acrescem de acordo com os termos do acordo relevante e são gradualmente reconhecidas nessa base a menos que, tendo em atenção a substância do acordo, seja mais apropriado reconhecer o rédito numa outra base sistemática e racional.
34. O rédito somente é reconhecido quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transacção fluam para a entidade. Contudo, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido.

Divulgação

35. *Uma entidade deve divulgar:*
- (a) *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;*
- (b) *a quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período, incluindo o rédito proveniente de:*
- (i) *a venda de bens;*
- (ii) *a prestação de serviços;*
- (iii) *juros;*
- (iv) *royalties;*
- (v) *dividendos; e*
- (c) *a quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.*
36. Uma entidade divulga quaisquer activos e passivos contingentes de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*. Os passivos contingentes e os activos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, reclamações, penalidades ou perdas possíveis.

Data de Eficácia

37. *Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1995.*

Norma Internacional de Contabilidade 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1 - 2
Âmbito	3 - 7
Definições	8 - 16
Elaboração das Definições	9 - 16
<i>Moeda Funcional</i>	9 - 14
<i>Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira</i>	15
<i>Itens Monetários</i>	16
Resumo da Abordagem Exigida por esta Norma	17 - 19
Relato de Transacções em Moeda Estrangeira na Moeda Funcional	20 - 37
Reconhecimento Inicial	20 - 22
Relato em Datas Subsequentes à do Balanço	23 - 26
Reconhecimento de Diferenças de Câmbio	27 - 34
Alterações na Moeda Funcional	35 - 37
Uso de uma Moeda de Apresentação diferente da Moeda Funcional	38 - 49
Transposição para a Moeda de Apresentação	38 - 43
Transposição de uma Unidade Operacional Estrangeira	44 - 47
Alienação de uma Unidade Operacional Estrangeira	48 - 49
Efeitos Fiscais de Todas as Diferenças de Câmbio	50
Divulgação	51 - 57
Data de Eficácia e Transição	58 - 60
Retirada de Outras Tomadas de Posição	61 - 62

A Norma Internacional de Contabilidade 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (IAS21) está desenvolvida nos parágrafos 1-62. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 21

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Objectivo

1. Uma entidade pode levar a efeito actividades estrangeiras de duas maneiras. Pode ter transacções em moeda estrangeira ou pode ter unidades operacionais estrangeiras. Além disso, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda estrangeira. O objectivo desta Norma é prescrever como se devem incluir transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas demonstrações financeiras de uma entidade e como se deve transpor demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.
2. As principais questões prendem-se com a(s) taxa(s) de câmbio a usar e com o relato dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras.

Âmbito

3. *Esta Norma deve ser aplicada:*
 - (a) *ao contabilizar transacções e saldos em moedas estrangeiras, excepto para essas transacções e saldos de derivados que estejam dentro do âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;*
 - (b) *ao transpor os resultados e a posição financeira de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, pela consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial; e*
 - (c) *ao transpor os resultados e a posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.*
4. A IAS 39 aplica-se a muitos derivados em moeda estrangeira e, em conformidade, estes estão excluídos do âmbito desta Norma. Contudo, os derivados em moeda estrangeira que não estejam dentro do âmbito da IAS 39 (por exemplo, alguns derivados em moeda estrangeira que estão embutidos noutros contratos) encontram-se dentro do âmbito desta Norma. Além disso, esta Norma aplica-se quando uma entidade transpõe quantias relacionadas com derivados da sua moeda funcional para a sua moeda de apresentação.
5. Esta Norma não se aplica à contabilidade de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de um investimento líquido numa unidade operacional estrangeira. A IAS 39 aplica-se à contabilidade de cobertura.

* Ver também a SIC-7 *Introdução do Euro*.

6. Esta Norma aplica-se à apresentação das demonstrações financeiras de uma entidade numa moeda estrangeira e estabelece os requisitos para que as demonstrações financeiras resultantes sejam descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Para transposições de informação financeira para uma moeda estrangeira que não satisfaçam estes requisitos, esta Norma especifica a informação a divulgar.
7. Esta Norma não se aplica à apresentação numa demonstração dos fluxos de caixa resultantes de transacções numa moeda estrangeira nem à transposição de fluxos de caixa de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 7 *Demonstrações dos Fluxos de Caixa*).

Definições

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

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

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.

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

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

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

Unidade operacional estrangeira é uma entidade que seja subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou sucursal de uma entidade que relata, cujas actividades sejam baseadas ou conduzidas num país ou numa moeda que não seja o país ou a moeda da entidade que relata.

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

Um grupo é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Itens monetários são unidades monetárias devidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixado ou determinável de unidades de moeda.

Investimento líquido numa unidade operacional estrangeira é a quantia do interesse da entidade que relata nos activos líquidos dessa unidade operacional.

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

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

Elaboração das Definições

Moeda Funcional

9. 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:
 - (a) a moeda:
 - (i) que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e liquidados); e
 - (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços;
 - (b) a moeda que influencia principalmente a mão-de-obra, o material e outros custos do fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos estão denominados e liquidados).
10. Os seguintes factores podem também proporcionar evidência relativamente à moeda funcional de uma entidade:
 - (a) a moeda na qual os fundos de actividades provenientes de financiamento (i.e. a emissão de instrumentos de dívida e de capital próprio) são gerados;
 - (b) a moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.
11. Os seguintes factores adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira, e se a sua moeda funcional for a mesma que a da entidade que relata (a entidade que relata, neste contexto, é a entidade que tem a unidade operacional estrangeira como subsidiária, sucursal, associada ou empreendimento conjunto):
 - (a) 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 é quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta. Um exemplo da segunda situação é quando a unidade operacional acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local.
 - (b) se as transacções com a entidade que relata forem uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira.
 - (c) 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.

- (d) 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.
- 12. Quando os indicadores atrás forem mistos e a moeda funcional não for óbvia, a gerência usa o seu juízo de valor para determinar a moeda funcional que mais fidedignamente representa os efeitos económicos das transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Como parte desta abordagem, a gerência dá prioridade aos indicadores primários do parágrafo 9 antes de considerar os indicadores dos parágrafos 10 e 11, que foram concebidos para proporcionar evidência adicional de suporte para determinar a moeda funcional de uma entidade.
- 13. A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a não ser que ocorra uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.
- 14. Se a moeda funcional for a moeda de um economia hiperinflacionária, as demonstrações financeiras da entidade são reexpressas em conformidade com a IAS 29 *Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias*. Uma entidade não pode evitar a reexpressão em conformidade com a IAS 29, por exemplo, ao adoptar como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada de acordo com esta Norma (tal como a moeda funcional da sua empresa-mãe).

Investimento Líquido numa Unidade Operacional Estrangeira

- 15. Uma entidade pode ter um item monetário que seja recebível de ou pagável a uma unidade operacional estrangeira. Um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra num futuro previsível faz parte, em substância, do investimento líquido da entidade nessa unidade operacional estrangeira, sendo contabilizado em conformidade com os parágrafos 32 e 33. Tais itens monetários podem incluir contas a receber ou empréstimos de longo prazo. Não incluem contas a receber comerciais nem contas a pagar comerciais.

Itens Monetários

- 16. A característica essencial de um item monetário é um direito de receber (ou uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Os exemplos incluem: pensões e outros benefícios de empregados a serem pagos em numerário; provisões que devem ser liquidadas em numerário; e dividendos em numerário que sejam reconhecidos como um passivo. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável dos instrumentos de capital próprio da entidade ou uma quantidade variável de activos dos quais o justo valor a receber (ou a entregar) equivalha a um número fixo ou determinável de unidades monetárias é um item monetário. Pelo contrário, a característica essencial de um item não monetário é a ausência de um direito de receber (ou de uma obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Os exemplos incluem: quantias pré-pagas de bens

e serviços (por exemplo, a renda pré-paga); goodwill; activos intangíveis; inventários; activos fixos tangíveis; e provisões que devam ser liquidadas pela entrega de um activo não monetário.

Resumo da Abordagem Exigida por esta Norma

17. Ao preparar demonstrações financeiras, cada entidade — seja uma entidade autónoma, uma entidade com unidades operacionais estrangeiras (como uma empresa-mãe) ou uma unidade operacional estrangeira (como uma subsidiária ou uma sucursal) — determina a sua moeda funcional em conformidade com os parágrafos 9-14. A entidade transpõe os itens de moeda estrangeira para a sua moeda funcional e relata os efeitos dessa transposição de acordo com os parágrafos 20-37 e 50.
18. Muitas entidades que relatam compreendem um número de entidades individuais (por exemplo, um grupo é composto por uma empresa-mãe e uma ou mais subsidiárias). Vários tipos de entidades, sejam membros de um grupo ou de outro, podem ter investimentos em associadas ou empreendimentos conjuntos. Também podem ter sucursais. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que relata sejam transpostos para a moeda na qual a entidade que relata apresenta as suas demonstrações financeiras. Esta Norma permite que a moeda de apresentação de uma entidade que relata seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual da entidade que relata e cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação são transpostos de acordo com os parágrafos 38-50.
19. Esta Norma também permite que uma entidade autónoma que prepare demonstrações financeiras ou uma entidade que prepare demonstrações financeiras separadas de acordo com a IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* apresente as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação da entidade diferir da sua moeda funcional, os seus resultados e posição financeira também são transpostos para a moeda de apresentação de acordo com os parágrafos 38-50.

Relato de Transacções em Moeda Estrangeira na Moeda Funcional

Reconhecimento Inicial

20. 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:
 - (a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;

- (b) pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira; ou
 - (c) de outra forma adquire ou aliena activos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.
21. ***Uma transacção em moeda estrangeira deve ser registada, na moeda funcional no momento do reconhecimento inicial, pela aplicação à quantia em moeda estrangeira da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção.***
22. A data de uma transacção é a data na qual a transacção se qualifica inicialmente para reconhecimento de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime 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 moeda estrangeira que ocorram durante esse período. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.

Relato em Datas Subsequentes à do Balanço

23. ***À data de cada balanço:***
- (a) ***os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho;***
 - (b) ***os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção; e***
 - (c) ***os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso de taxas de câmbio à data em que o justo valor foi determinado.***
24. A quantia escriturada de um item é determinada em conjunto com outras Normas relevantes. Por exemplo, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados em termos do justo valor ou custo histórico de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Quer a quantia escriturada seja determinada na base do custo histórico ou na base do justo valor, se a quantia for determinada numa moeda estrangeira, ela deve ser transposta para a moeda funcional de acordo com esta Norma.
25. A quantia escriturada de alguns itens é determinada pela comparação de duas ou mais quantias. Por exemplo, a quantia escriturada de inventários é a menor do custo e do valor realizável líquido de acordo com a IAS 2 *Inventários*. Da mesma forma, de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*, a quantia escriturada de um activo para o qual exista a indicação de imparidade é a menor da sua quantia escriturada antes de considerar as possíveis perdas por imparidade e da sua quantia recuperável. Quando um tal activo é não monetário e é mensurado numa moeda estrangeira, a quantia escriturada é determinada comparando:

- (a) o custo ou quantia escriturada, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que a quantia foi determinada (i.e. a taxa à data da transacção para um item mensurado em termos de custo histórico); e
- (b) o valor realizável líquido ou quantia recuperável, conforme apropriado, transposto à taxa de câmbio na data em que o valor foi determinado (por exemplo, a taxa de fecho à data do balanço).

O efeito desta comparação pode ser que uma perda por imparidade seja reconhecida na moeda funcional, mas não seja reconhecida na moeda estrangeira, ou vice versa.

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

Reconhecimento de Diferenças de Câmbio

27. Tal como se refere no parágrafo 3, a IAS 39 aplica-se à contabilidade de cobertura para itens em moeda estrangeira. A aplicação da contabilidade de cobertura exige que uma entidade contabilize algumas diferenças de câmbio diferentemente do tratamento de diferenças de câmbio exigido nesta Norma. Por exemplo, a IAS 39 exige que as diferenças de câmbio em itens monetários que se qualifiquem como instrumentos de cobertura numa cobertura de fluxo de caixa sejam inicialmente relatadas no capital próprio até ao ponto em que a cobertura seja eficaz.
28. *As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou da transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas a que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, excepto tal como descrito no parágrafo 32.*
29. Quando itens monetários resultam de uma transacção em moeda estrangeira e ocorre uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação, o resultado é uma diferença de câmbio. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, toda a diferença de câmbio é reconhecida nesse período. Porém, quando a transacção é liquidada num período contabilístico subsequente, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.
30. *Quando um ganho ou uma 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 uma perda com um item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados.*

31. Outras Normas exigem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Por exemplo, a IAS 16 exige que alguns ganhos ou perdas resultantes de uma revalorização de activos fixos tangíveis sejam reconhecidos directamente no capital próprio. Quando um tal activo é mensurado numa moeda estrangeira, o parágrafo 23(c) desta Norma exige que a quantia revalorizada seja transposta usando a taxa à data em que o valor é determinado, resultando numa diferença de câmbio que também é reconhecida no capital próprio.
32. *As diferenças de câmbio resultantes de um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata (ver parágrafo 15) devem ser reconhecidas nos resultados nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata ou nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira, conforme apropriado. Nas demonstrações financeiras que incluam a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (por exemplo, as demonstrações financeiras consolidadas quando a unidade operacional estrangeira for uma subsidiária), essas diferenças de câmbio devem ser reconhecidas inicialmente num componente separado de capital próprio e reconhecidas nos resultados aquando da alienação do investimento líquido de acordo com o parágrafo 48.*
33. Quando um item monetário fizer parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata e está denominado na moeda funcional da entidade que relata, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras individuais da unidade operacional estrangeira de acordo com o parágrafo 28. Da mesma forma, se esse item estiver denominado na moeda funcional da unidade operacional estrangeira, surge uma diferença de câmbio nas demonstrações financeiras separadas da entidade que relata de acordo com o parágrafo 28. Essas diferenças de câmbio são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e. as demonstrações financeiras nas quais a unidade operacional estrangeira está consolidada, proporcionalmente consolidada ou contabilizada usando o método da equivalência patrimonial). Contudo, um item monetário que faça parte do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira de uma entidade que relata pode ser denominado numa moeda diferente da moeda funcional tanto da entidade que relata como da unidade operacional estrangeira. As diferenças de câmbio que resultam com a transposição do item monetário para as moedas funcionais da entidade que relata e da unidade operacional estrangeira não são reclassificadas no componente separado de capital próprio nas demonstrações financeiras que incluem a unidade operacional estrangeira e a entidade que relata (i.e. mantêm-se reconhecidas nos resultados).
34. Quando uma entidade mantiver os seus livros e registos numa moeda diferente da sua moeda funcional, no momento em que a entidade preparar as suas demonstrações financeiras, todas as quantias são transpostas para a moeda funcional de acordo com os parágrafos 20-26. Isto resulta nas mesmas quantias na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registados inicialmente na moeda funcional. Por

exemplo, os itens monetários são transpostos para a moeda funcional usando a taxa de fecho, e os itens não monetários que são mensurados numa base do custo histórico são transpostos usando a taxa de câmbio à data da transacção que resultou no seu reconhecimento.

Alterações na Moeda Funcional

35. *Quando ocorrer uma alteração na moeda funcional de uma entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de transposição aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir a data da alteração.*
36. Conforme referido no parágrafo 13, a moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a entidade. Em conformidade, uma vez determinada a moeda funcional, ela só pode ser alterada se ocorrer uma alteração nessas transacções, acontecimentos e condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços pode levar a uma alteração na moeda funcional de uma entidade.
37. O efeito de uma alteração na moeda funcional é contabilizado prospectivamente. Por outras palavras, uma entidade transpõe todos os itens para a nova moeda funcional usando a taxa de câmbio à data da alteração. As quantias transpostas resultantes para itens não monetários são tratadas como o seu custo histórico. As diferenças de câmbio resultantes da transposição de uma unidade operacional estrangeira anteriormente classificada no capital próprio de acordo com os parágrafos 32 e 39(c) não são reconhecidas nos resultados até à alienação da unidade operacional.

Uso de uma Moeda de Apresentação diferente da Moeda Funcional

Transposição para a Moeda de Apresentação

38. Uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação diferir da moeda funcional da entidade, ela transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo contiver entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.
39. *Os resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:*
 - (a) *os activos e passivos de cada balanço apresentado (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos à taxa de fecho na data desse balanço;*

- (b) *os rendimentos e gastos de cada demonstração dos resultados (i.e. incluindo comparativos) devem ser transpostos às taxas de câmbio nas datas das transacções; e*
 - (c) *todas as diferenças de câmbio resultantes devem ser reconhecidas como um componente separado de capital próprio.*
40. Por razões práticas, é muitas vezes usada uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio à data das transacções, por exemplo, uma taxa média do período, para transpor os itens de rendimentos e de gastos. Porém, se as taxas de câmbio variarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é apropriado.
41. As diferenças de câmbio referidas no parágrafo 39(c) resultam:
- (a) da transposição de rendimentos e gastos às taxas de câmbio nas datas das transacções e de activos e passivos à taxa de fecho. Essas diferenças de câmbio derivam tanto dos itens de rendimentos e de gastos reconhecidos nos resultados como daqueles reconhecidos directamente no capital próprio;
 - (b) da transposição dos activos líquidos de abertura a uma taxa de fecho que difira da taxa de fecho anterior.
- Estas diferenças de câmbio não são reconhecidas nos resultados porque as alterações nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito sobre os fluxos de caixa presentes e futuros das unidades operacionais. Quando as diferenças de câmbio se relacionam com uma unidade operacional estrangeira que esteja consolidada mas não totalmente detida, as diferenças de câmbio acumuladas resultantes da transposição e atribuíveis a interesses minoritários são imputadas a, e reconhecidas como parte de, interesses minoritários no balanço consolidado.
42. *Os resultados e posição financeira de uma entidade cuja moeda funcional seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser transpostos para uma moeda de apresentação diferente usando os seguintes procedimentos:*
- (a) *todas as quantias (i.e. activos, passivos, itens de capital próprio, rendimento e gastos, incluindo comparativos) devem ser transpostas à taxa de fecho na data do balanço mais recente, excepto que*
 - (b) *quando as quantias são transpostas para a moeda de uma economia não hiperinflacionária, as quantias comparativas devem ser aquelas que tenham sido apresentadas como quantias do ano corrente nas demonstrações financeiras relevantes do ano anterior (i.e. não ajustadas para alterações subsequentes no nível de preço ou alterações subsequentes nas taxas de câmbio).*
43. *Quando a moeda funcional de uma entidade é a moeda de uma economia hiperinflacionária, a entidade deve reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias antes de aplicar o método de transposição definido no parágrafo 42, excepto no caso de quantias comparativas que sejam transpostas para uma moeda de uma economia não hiperinflacionária (ver parágrafo 42(b)). Quando a economia deixar de ser*

hiperinflacionária e a entidade já não reexpressar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 29, ela deve usar como custos históricos para a transposição para a moeda de apresentação as quantias reexpressas ao nível de preço à data em que a entidade cessou de reexpressar as suas demonstrações financeiras.

Transposição de uma Unidade Operacional Estrangeira

44. Os parágrafos 45-47, além dos parágrafos 38-43, aplicam-se quando os resultados e a posição financeira de uma unidade operacional estrangeira são transpostos para uma moeda de apresentação a fim de que a unidade operacional estrangeira possa ser incluída nas demonstrações financeiras da entidade que relata pela consolidação, consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial.
45. A incorporação dos resultados e da posição financeira de uma unidade operacional estrangeira com os da entidade que relata segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos intragrupo e de transacções intragrupo de uma subsidiária (ver IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas* e IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*). Contudo, um activo (ou passivo) monetário intragrupo, seja de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o correspondente passivo (ou activo) intragrupo sem que sejam mostrados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações financeiras consolidadas. Isto resulta do facto de o item monetário representar um compromisso para converter uma moeda noutra e expor a entidade que relata a um ganho ou perda através das flutuações cambiais. Em conformidade, nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que relata, tal diferença de câmbio continua a ser reconhecida nos resultados ou, se derivar das circunstâncias descritas no parágrafo 32, é classificada como capital próprio até à alienação da unidade operacional estrangeira.
46. Quando as demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira se referem a uma data diferente da data da entidade que relata, a unidade operacional estrangeira prepara muitas vezes demonstrações adicionais da mesma data que a data das demonstrações financeiras da entidade que relata. Quando tal não se verificar, a IAS 27 permite o uso de uma data de relato diferente desde que a diferença não seja superior a três meses e os ajustamentos sejam feitos para os efeitos de qualquer transacção significativa ou outros acontecimentos que ocorram entre as diferentes datas. Em tal caso, os activos e passivos da unidade operacional estrangeira são transpostos à taxa de câmbio na data do balanço da unidade operacional estrangeira. Os ajustamentos são feitos para alterações significativas nas taxas de câmbio até à data do balanço da entidade que relata de acordo com a IAS 27. A mesma abordagem é usada na aplicação do método de equivalência patrimonial a associadas e empreendimentos conjuntos e na aplicação da consolidação proporcional a empreendimentos conjuntos de acordo com a IAS 28 *Investimentos em Associadas* e a IAS 31.
47. *Qualquer goodwill proveniente da aquisição de uma unidade operacional estrangeira e quaisquer ajustamentos do justo valor nas quantias escrituradas de activos e*

passivos provenientes da aquisição dessa unidade operacional estrangeira serão tratados como activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Desse modo, serão expressos na moeda funcional da unidade operacional estrangeira e serão transpostos à taxa de fecho de acordo com os parágrafos 39 e 42.

Alienação de uma Unidade Operacional Estrangeira

48. *Na alienação de uma unidade operacional estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado de capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou a perda resultante da alienação for reconhecido.*
49. Uma entidade pode alienar os seus interesses numa unidade operacional estrangeira pela venda, pela liquidação, pelo reembolso do capital por acções ou pelo abandono de parte ou da totalidade dessa entidade. O pagamento de um dividendo faz parte de uma alienação apenas quando constituir um retorno do investimento, por exemplo, quando o dividendo for pago dos lucros anteriores à aquisição. No caso de uma alienação parcial, apenas é incluída no ganho ou na perda a parte proporcional da diferença de câmbio acumulada relacionada. Uma redução da quantia escriturada de uma unidade operacional estrangeira não constitui uma alienação parcial. Em conformidade, nenhuma parte do ganho ou perda cambial diferido é reconhecida nos resultados no momento da redução.

Efeitos Fiscais de Todas as Diferenças de Câmbio

50. Os ganhos e perdas com transacções em moeda estrangeira e as diferenças de câmbio resultantes da transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade (incluindo uma unidade operacional estrangeira) para outra moeda podem ter efeitos fiscais. A IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento* aplica-se a estes efeitos fiscais.

Divulgação

51. *Nos parágrafos 53 e 55-57, as referências a ‘moeda funcional’ aplicam-se, no caso de um grupo, à moeda funcional da empresa-mãe.*
52. *Uma entidade deve divulgar:*
 - (a) *a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados excepto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados pelo justo valor através dos resultados de acordo com a IAS 39; e*
 - (b) *as diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no começo e no fim do período.*
53. *Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, junto com a divulgação da moeda funcional e a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente.*

54. *Quando houver uma alteração na moeda funcional tanto da entidade que relata como de uma unidade operacional estrangeira significativa, esse facto e a razão para a alteração na moeda funcional devem ser divulgados.*
55. *Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras numa moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela só deve descrever as demonstrações financeiras como se conformando com as Normas Internacionais de Relato Financeiro se elas cumprirem todos os requisitos de cada Norma aplicável e de cada Interpretação dessas Normas aplicável, incluindo o método de transposição descrito nos parágrafos 39 e 42.*
56. Por vezes, uma entidade apresenta as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que não seja a sua moeda funcional sem satisfazer os requisitos do parágrafo 55. Por exemplo, uma entidade pode converter noutra moeda apenas itens seleccionados das suas demonstrações financeiras. Ou, uma entidade cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária pode converter as demonstrações financeiras noutra moeda através da transposição de todos os itens à taxa de fecho mais recente. Essas conversões não estão em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro, sendo necessárias as divulgações definidas no parágrafo 57.
57. *Quando uma entidade apresentar as suas demonstrações financeiras ou outra informação financeira numa moeda que seja diferente tanto da sua moeda funcional como da sua moeda de apresentação e os requisitos do parágrafo 55 não são sejam satisfeitos, ela deve:*
- (a) identificar claramente a informação como informação suplementar para a distinguir da informação que satisfaça as Normas Internacionais de Relato Financeiro;*
 - (b) divulgar a moeda na qual a informação suplementar seja apresentada; e*
 - (c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de transposição usado para determinar a informação suplementar.*

Data de Eficácia e Transição

58. *Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.*
59. *Uma entidade deve aplicar o parágrafo 47 prospectivamente a todas as aquisições que ocorram após o início do período de relato financeiro em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez. É permitida a aplicação retrospectiva do parágrafo 47 a aquisições anteriores. Para a aquisição de uma unidade operacional estrangeira tratada prospectivamente mas que tenha ocorrido antes da data em que esta Norma tenha sido aplicada pela primeira vez, a entidade não deve reexpressar os anos*

anteriores e em conformidade pode, quando apropriado, tratar os ajustamentos no goodwill e no justo valor que resultem dessa aquisição como activos e passivos da entidade em vez de activos e passivos da unidade operacional estrangeira. Assim sendo, esses ajustamentos no goodwill e no justo valor ou estão já expressos na moeda funcional da entidade ou são itens não monetários em moeda estrangeira, que são relatados usando a taxa de câmbio à data da aquisição.

60. *Todas as outras alterações resultantes da aplicação desta Norma devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos da IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.*

Retirada de Outras Tomadas de Posição

61. Esta Norma substitui a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* (revista em 1993).
62. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:
- (a) SIC-11 *Moeda Estrangeira—Capitalização de Perdas Resultantes de Desvalorizações Monetárias Bruscas*;
 - (b) SIC-19 *Moeda de Relato—Mensuração e Apresentação de Demonstrações Financeiras segundo a IAS 21 e a IAS 29*; e
 - (c) SIC-30 *Moeda de Relato—Transposição da Moeda de Mensuração para a Moeda de Apresentação*.

Norma Internacional de Contabilidade 23

Custos de Empréstimos Obtidos

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	
Âmbito	1 - 3
Definições	4 - 6
Custos de Empréstimos Obtidos - Tratamento de Referência	7 - 9
Reconhecimento	7 - 8
Divulgação	9
Custos de Empréstimos Obtidos - Tratamento Alternativo Permitido	10 - 29
Reconhecimento	10 - 28
<i>Custos de Empréstimos Obtidos que se Qualificam para</i>	
<i>Capitalização</i>	13 - 18
<i>Excesso da Quantia Escriturada do Activo que se Qualifica</i>	
<i>sobre a Quantia Recuperável</i>	19
<i>Começo da Capitalização</i>	20 - 22
<i>Suspensão da Capitalização</i>	23 - 24
<i>Cessaçao da Capitalização</i>	25 - 28
Divulgação	29
Disposições Transitórias	30
Data de Eficácia	31

A Norma Internacional de Contabilidade 23 Custos de Empréstimos Obtidos (IAS23) está desenvolvida nos parágrafos 1-31. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 23

Custos de Empréstimos Obtidos

Objectivo

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimo obtidos. Esta Norma exige de uma forma geral que eles sejam de considerar imediatamente como gastos do período. Porém, a Norma permite, como um tratamento alternativo permitido, a capitalização de custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica.

Âmbito

1. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos custos de empréstimos obtidos.*
2. Esta Norma substitui a IAS 23 *Capitalização dos Custos de Empréstimos Obtidos* aprovada em 1983.
3. Esta Norma não trata do custo real ou imputado do capital próprio, incluindo o capital preferencial não classificado como passivo.

Definições

4. *Os termos que se seguem 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.
5. Os custos de empréstimos obtidos incluem:
 - (a) juros de descobertos bancárias e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo;
 - (b) amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
 - (c) amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos;
 - (d) encargos financeiros com respeito a locações financeiras reconhecidas de acordo com a IAS 17 *Locações*; e
 - (e) diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento dos custos dos juros.
6. Exemplos de activos que se qualificam são os inventários que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento. Outros investimentos

e inventários que sejam de uma forma rotinada fabricados ou de qualquer forma produzidos em grandes quantidades numa base repetitiva durante um curto período de tempo não são activos que se qualificam. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou venda quando adquiridos também não são activos que se qualificam.

Custos de Empréstimos Obtidos - Tratamento de Referência

Reconhecimento

7. *Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos.*
8. Pelo tratamento de referência os custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos independentemente de como os empréstimos sejam aplicados.

Divulgação

9. *As demonstrações financeiras devem divulgar a política contabilística adoptada para os custos de empréstimos obtidos.*

Custos de Empréstimos Obtidos - Tratamento Alternativo Permitido

Reconhecimento

10. *Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto na medida em que sejam capitalizados de acordo com o parágrafo 11.*
11. *Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica devem ser capitalizados como parte do custo desse activo. A quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização deve ser determinada de acordo com esta Norma.*
12. Pelo tratamento alternativo permitido os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo são incluídos no custo desse activo. Tais custos dos empréstimos obtidos são capitalizados como parte do custo do activo quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e os custos possam ser fiavelmente mensurados. Outros custos de empréstimos obtidos são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Custos de Empréstimos Obtidos que se Qualificam para Capitalização

13. Os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica são os custos de empréstimos

obtidos que teriam sido evitados se o dispêndio no activo que se qualifica não tivesse sido feito. Quando uma entidade pede fundos emprestados especificamente com o fim de obter um particular activo que se qualifica, os custos dos empréstimos obtidos que estejam relacionados directamente com esse activo que se qualifica podem ser prontamente identificados.

14. Pode ser difícil identificar um relacionamento directo entre certos empréstimos obtidos e um activo que se qualifica e determinar os empréstimos obtidos que poderiam de outra maneira ser evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a actividade financeira de uma entidade seja centralmente coordenada. Também surgem dificuldades quando um grupo usa uma variedade de instrumentos de dívida para pedir fundos emprestados a taxas de juro variáveis e empresta esses fundos em bases variadas a outras entidades no grupo. Outras complicações surgem através do uso de empréstimos estabelecidos em ou ligados a moedas estrangeiras, quando o grupo opera em economias altamente inflacionárias, e de flutuações em taxas de câmbio. Como consequência, a determinação da quantia dos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição de um activo que se qualifica é difícil sendo de exigir o exercício de bom senso.
15. *Até ao ponto em que sejam pedidos fundos emprestados especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia dos custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização nesse activo deve ser determinada como os custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário desses empréstimos.*
16. Os acordos de financiamento de um activo que se qualifica podem fazer com que uma entidade obtenha fundos pedidos de empréstimo e incorra em custos de empréstimos associados antes de alguns ou todos os fundos serem usados para dispêndios no activo que se qualifica. Em tais circunstâncias, os fundos são muitas vezes temporariamente investidos aguardando o seu dispêndio no activo que se qualifica. Ao determinar a quantia dos custos de empréstimos obtidos que se qualificam para capitalização durante um período, qualquer rendimento do investimento gerado de tais fundos é deduzido dos custos incorridos nos empréstimos obtidos.
17. *Na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualificam para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos aplicável aos empréstimos contraídos pela entidade que estejam em circulação no período, que não sejam empréstimos obtidos feitos especificamente com o fim de obter um activo que se qualifica. A quantia dos custos de empréstimos obtidos capitalizados durante um período não deve exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período.*

18. Em algumas circunstâncias, é apropriado incluir todos os empréstimos obtidos da empresa-mãe e das suas subsidiárias quando seja calculada uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos; noutras circunstâncias, é apropriado para cada subsidiária usar uma média ponderada dos custos dos empréstimos obtidos aplicável aos seus próprios empréstimos obtidos.

Excesso da Quantia Escriturada do Activo que se Qualifica sobre a Quantia Recuperável

19. Quando a quantia recuperável ou o último custo esperado do activo que se qualifica exceda a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências de outras Normas. Em certas circunstâncias, a quantia da redução ou do abate é revertida de acordo com essas outras Normas.

Começo da Capitalização

20. *A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deve começar quando:*
- (a) os dispêndios com o activo estejam a ser incorridos;*
 - (b) os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e*
 - (c) as actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.*
21. Os dispêndios de um activo que se qualifica incluem somente os dispêndios que tenham resultado em pagamentos de caixa, transferência de outros activos ou a assunção de passivos que incorram em juros. Os dispêndios são reduzidos por quaisquer pagamentos progressivos recebidos e por subsídios recebidos relacionados com o activo (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*). A quantia escriturada média do activo durante um período, incluindo os custos de empréstimos obtidos previamente capitalizado é normalmente uma aproximação razoável dos dispêndios aos quais a taxa de capitalização é aplicada nesse período.
22. As actividades necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda englobam mais do que a construção física do activo. Elas englobam o trabalho técnico e administrativo anterior ao começo da construção física tais como as actividades associadas com a obtenção de licenças antes do começo da construção física. Porém, tais actividades excluem a detenção de um activo quando nenhuma produção ou desenvolvimento que altere a condição do activo esteja a ter lugar. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno esteja em desenvolvimento são capitalizados durante o período em que as actividades relacionadas com o desenvolvimento estejam a decorrer. Porém, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto os terrenos adquiridos para fins de construção, sejam detidos sem qualquer actividade associada de desenvolvimento não são qualificáveis para capitalização.

Suspensão da Capitalização

23. *A capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento activo seja interrompido.*
24. Os custos de empréstimos obtidos podem ser incorridos durante um período extenso em que sejam interrompidas as actividades necessárias para preparar um activo para o seu uso pretendido ou para a sua venda. Tais custos são custos de detenção de activos parcialmente concluídos e não são qualificáveis para capitalização. Porém, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos não é normalmente suspensa durante um período quando esteja sendo levado a efeito trabalho técnico e administrativo substancial. A capitalização dos custos de empréstimos obtidos também não é suspensa quando uma demora temporária seja uma parte necessária do processo de tornar um activo pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda. Por exemplo, a capitalização continua durante o período necessário alargado para que alguns inventários atinjam a maturação ou o período alargado durante o qual os níveis altos das águas atrasam a construção de uma ponte, se tais níveis de água altos são usuais durante o período da construção na região geográfica envolvida.

Cessação da Capitalização

25. *A capitalização dos custos dos 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 estejam concluídas.*
26. Um activo está normalmente pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando a construção física do activo estiver concluída mesmo se o trabalho administrativo de rotina puder ainda continuar. Se modificações menores, tais como a decoração de uma propriedade conforme as especificações do comprador ou do utente, sejam tudo o que está por completar, isto indica que todas substancialmente concluídas.
27. *Quando a construção de um activo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser usada enquanto a construção continua noutras 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 concluídas.*
28. Um parque empresarial compreendendo vários edifícios em que cada um deles pode ser usado individualmente é um exemplo de um activo que se qualifica relativamente ao qual cada parte está em condições de ser usada embora a construção continue noutras partes. Um exemplo de um activo que se qualifica que necessita de estar concluído antes de que cada parte possa ser usada é uma instalação industrial que envolve vários processos que sejam executados em sequência em diferentes partes da fábrica dentro do mesmo local, tal como uma laminação de aço.

Divulgação

29. *As demonstrações financeiras devem divulgar:*

- (a) a política contabilística adoptada nos custos dos empréstimos obtidos;
- (b) a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
- (c) a taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização.

Disposições Transitórias

30. *Quando a adopção desta Norma constituir uma alteração na política contabilística, uma entidade é encorajada a ajustar as suas demonstrações financeiras de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros. Como alternativa, as entidades devem capitalizar apenas os custos de empréstimos obtidos incorridos após a data de eficácia da Norma que satisfaçam os critérios de capitalização.*

Data de Eficácia

31. *Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 Janeiro 1995.*

Norma Internacional de Contabilidade 36

Imparidade de Activos

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2 - 5
Definições	6
Identificação de um Activo que possa estar com Imparidade	7 - 17
Mensuração da Quantia Recuperável	18 - 57
Mensuração da Quantia Recuperável de um Activo Intangível com uma Vida Útil Indefinida	24
Justo Valor menos Custos de Vender	25 - 29
Valor de Uso	30 - 57
<i>Bases para Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros</i>	33 - 38
<i>Composição das Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros</i>	39 - 53
<i>Fluxos de Caixa Futuros de Moeda Estrangeira</i>	54
<i>Taxa de Desconto</i>	55 - 57
Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Imparidade	58 - 64
Unidades Geradoras de Caixa e Goodwill	65 - 108
Identificação da Unidade Geradora de Caixa a Que Pertence um Activo	66 - 73
Quantia Recuperável e Quantia Escriturada de uma Unidade Geradora de Caixa	74 - 103
<i>Goodwill</i>	80 - 99
<i>Imputação de Goodwill a Unidades Geradoras de Caixa</i>	80 - 87
<i>Testar a Imparidade das Unidades Geradoras de Caixa com Goodwill</i>	88 - 90
<i>Interesse Minoritário</i>	91 - 95
<i>Tempestividade dos Testes de Imparidade</i>	96 - 99
<i>Activos "Corporate"</i>	100 - 103
Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa	104 - 108
Reverter uma Perda por Imparidade	109 - 125
Reverter uma Perda por Imparidade de um Activo Individual	117 - 121
Reverter uma Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa	122 - 123
Reverter uma Perda por Imparidade de Goodwill	124 - 125
Divulgação	126 - 137
Estimativas usadas para Mensurar Quantias Recuperáveis de Unidades Geradoras de Caixa Contendo Goodwill ou Activos Intangíveis com Vidas Úteis Indefinidas	134 - 137
Disposições Transitórias e Data de Eficácia	138 - 140
Retirada da IAS 36 (emitida em 1998)	141
Apêndice A Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso	

A Norma Internacional de Contabilidade 36 Imparidade de Activos (IAS36) está desenvolvida nos parágrafos 1-141 e no Apêndice A. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 36

Imparidade de Activos

Objectivo

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

Âmbito

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da imparidade de todos os activos, que não sejam:*
 - (a) *inventários (ver a IAS 2 Inventários);*
 - (b) *activos provenientes de contratos de construção (ver a IAS 11 Contratos de Construção);*
 - (c) *activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 Impostos sobre o Rendimento);*
 - (d) *activos provenientes de benefícios de empregados (ver a IAS 19 Benefícios dos Empregados);*
 - (e) *activos financeiros que estejam no âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;*
 - (f) *propriedades de investimento que sejam mensuradas pelo justo valor (ver a IAS 40 Propriedades de Investimento);*
 - (g) *activos biológicos relacionados com a actividade agrícola que sejam mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (ver a IAS 41 Agricultura);*
 - (h) *custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora sob contratos de seguros no âmbito da IFRS 4 Contratos de Seguros; e*
 - (i) *activos não correntes (ou grupos para alienação) classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas.*
3. Esta Norma não se aplica a inventários, activos resultantes de contratos de construção, activos por impostos diferidos, activos resultantes de benefícios de empregados ou

activos classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) dado que as Normas existentes aplicáveis a esses activos contêm requisitos para o reconhecimento e a mensuração desses activos.

4. Esta Norma aplica-se a activos financeiros classificados como:
 - (a) subsidiárias, tal como definido na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*;
 - (b) associadas, tal como definido na IAS 28 *Investimentos em Associadas*; e
 - (c) empreendimentos conjuntos, tal como definido na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.

Quanto à imparidade de outros activos financeiros, remete-se para a IAS 39.

5. Esta Norma não se aplica a activos financeiros no âmbito da IAS 39, a propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor de acordo com a IAS 40 ou a activos biológicos relacionados com a actividade agrícola mensurados pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de acordo com a IAS 41. Contudo, esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (i.e. o justo valor) de acordo com outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Identificar se um activo revalorizado pode estar com imparidade depende dos fundamentos usados para determinar o justo valor:
 - (a) se o justo valor do activo for o seu valor de mercado, a única diferença entre o justo valor do activo e o seu justo valor menos os custos de vender são os custos directos adicionais para alienar o activo:
 - (i) se os custos com a alienação forem insignificantes, a quantia recuperável do activo revalorizado aproxima-se necessariamente da sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor) ou é superior à mesma. Neste caso, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, é improvável que o activo revalorizado esteja com imparidade e a quantia recuperável não necessita de ser estimada;
 - (ii) se os custos com a alienação não forem insignificantes, o justo valor menos os custos de vender do activo revalorizado é necessariamente inferior ao seu justo valor. Por isso, o activo revalorizado estará com imparidade se o seu valor de uso for inferior à sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor). Neste caso, após os requisitos de valorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade;
 - (b) se o justo valor do activo for determinado numa base que não seja o seu valor de mercado, a sua quantia revalorizada (i.e. o justo valor) pode ser superior ou inferior à sua quantia recuperável. Deste modo, após os requisitos de revalorização terem sido aplicados, uma entidade aplica esta Norma para determinar se o activo pode estar com imparidade.

Definições

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

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

- (a) sejam homogéneos os elementos negociados adentro do mercado.
- (b) compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados em qualquer momento; e
- (c) os preços estão disponíveis ao público.

A data de acordo para uma concentração de actividades empresariais é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado e, no caso de entidades cotadas, anunciado ao público. No caso de um takeover hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitam a oferta da adquirente para que esta obtenha o controlo da adquirida.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas por imparidade acumuladas resultantes.

Uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos.

Activos “corporate” são activos excepto goodwill que contribuam para os fluxos de caixa futuros quer da unidade geradora de caixa em causa quer de outras unidades geradoras de caixa.

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

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

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

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

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo ou unidade geradora de caixa excede a sua quantia recuperável.

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

A quantia recuperável de um activo ou unidade geradora de caixa é o valor mais elevado entre o justo valor menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Vida útil é ou:

- (a) o período de tempo durante o qual se espera que um activo seja usado pela entidade; ou*
- (b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido do activo pela entidade.*

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam derivados de um activo ou unidade geradora de caixa.

Identificação de um Activo que possa estar com Imparidade

7. Os parágrafos 8 a 17 especificam quando a quantia recuperável deve ser determinada. Estes requisitos usam o termo “um activo” mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. O restante desta Norma está estruturado como se segue:
 - (a) os parágrafos 18 a 57 estabelecem os requisitos de mensuração da quantia recuperável. Estes requisitos também usam o termo “um activo” mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.
 - (b) os parágrafos 58 a 108 estabelecem os requisitos de reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade. O reconhecimento e a mensuração das perdas por imparidade de activos individuais que não sejam goodwill são tratados nos parágrafos 58 a 64. Os parágrafos 65 a 108 tratam do reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de unidades geradoras de caixa e goodwill;
 - (c) os parágrafos 109 a 116 estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou uma unidade geradora de caixa. Mais uma vez, estes requisitos usam o termo “um activo” mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117 a 121, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122 e 123 e para o goodwill nos parágrafos 124 e 125;
 - (d) os parágrafos 126 a 133 especificam a informação a divulgar acerca das perdas por imparidade e das reversões de perdas por imparidade para activos e unidades geradoras de caixa. Os parágrafos 134 a 137 especificam requisitos de divulgação adicionais para unidades geradoras de caixa para às quais o goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas foram imputados para finalidades de teste de imparidade.
8. Um activo está com imparidade quando a sua quantia escriturada exceda a quantia recuperável. Os parágrafos 12 a 14 descrevem algumas indicações de que uma perda por imparidade possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, exige-se que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável. Excepto como

descrito no parágrafo 10, esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal da quantia recuperável se não estiver presente qualquer indicação de perda por imparidade.

9. *Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se qualquer indicação existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.*
10. *Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:*
 - (a) *testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável. Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis foi inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo intangível deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período anual corrente;*
 - (b) *testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais de acordo com os parágrafos 80 a 99.*
11. A capacidade de um activo intangível gerar benefícios económicos futuros suficientes para recuperar a sua quantia escriturada está normalmente sujeita a uma maior incerteza antes de o activo estar disponível para uso do que depois. Portanto, esta Norma requer que uma entidade teste a imparidade, pelo menos anualmente, da quantia escriturada de um activo intangível que ainda não esteja disponível para uso.
12. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:*

Fontes externas de informação

- (a) *Durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.*
- (b) *Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado.*
- (c) *As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.*
- (d) *A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.*

Fontes internas de informação

- (e) *Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo.*
 - (f) *Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida.**
 - (g) *Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.*
13. A lista do parágrafo 12 não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações de que um activo possa estar com imparidade e estas também exigiriam que a entidade determine a quantia recuperável do activo ou, no caso de goodwill, efectue um teste de imparidade de acordo com os parágrafos 80 a 99.
14. A evidência proveniente de relatórios internos que indica que um activo pode estar com imparidade inclui a existência de:
- (a) fluxos de caixa para a aquisição do activo, ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou manter o mesmo, que sejam significativamente mais elevados do que os originariamente orçamentados;
 - (b) fluxos de caixa reais líquidos ou resultados operacionais que fluam do activo que sejam significativamente piores do que os orçamentados;
 - (c) um declínio significativo nos fluxos de caixa líquidos orçamentados ou no lucro operacional, ou um aumento significativo em perdas orçamentadas, fluindo do activo; ou
 - (d) perdas operacionais ou exfluxos de caixa líquidos relativos ao activo, quando quantias do período corrente são agregadas com quantias orçamentadas para o futuro.
15. Conforme indicado no parágrafo 10, esta Norma exige que um activo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso e o goodwill sejam testados quanto a imparidade, pelo menos anualmente. Com excepção de quando se apliquem os requisitos do parágrafo 10, o conceito de materialidade aplica-se ao identificar se a quantia recuperável de um activo necessita ou não de ser estimada. Por exemplo, se cálculos anteriores mostrarem que a quantia recuperável de um activo for significativamente superior à sua quantia escriturada, a entidade não necessita de

* Quando um activo corresponder aos critérios para ser classificado como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda), ele será excluído do âmbito desta Norma e contabilizado de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.

reestimar a quantia recuperável do activo se nenhuns acontecimentos tiverem ocorrido que eliminassem essa diferença. De modo semelhante, a análise anterior pode mostrar que a quantia recuperável de um activo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no parágrafo 12.

16. Como ilustração do parágrafo 15, se as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos tiverem aumentado durante o período, não é exigido a uma entidade que faça uma estimativa formal da quantia recuperável de um activo nos casos seguintes:
 - (a) se for improvável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juro de curto prazo podem não ter um efeito material na taxa de desconto usada para um activo que tenha uma longa vida útil remanescente;
 - (b) se for provável que a taxa de desconto usada ao calcular o valor de uso de um activo seja afectada pelo aumento nestas taxas de mercado mas as anteriores análises de sensibilidade da quantia recuperável mostrarem que:
 - (i) é improvável que haja um decréscimo material na quantia recuperável porque os fluxos de caixa futuros também aumentam provavelmente (por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta os seus réditos para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou
 - (ii) é improvável que o decréscimo na quantia recuperável resulte numa perda por imparidade material.
17. Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.

Mensuração da Quantia Recuperável

18. Esta Norma define quantia recuperável como o justo valor mais alto de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso. Os parágrafos 19 a 57 estabelecem os requisitos para mensurar a quantia recuperável. Estes requisitos usam o termo “um activo” mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa.
19. Nem sempre é necessário determinar tanto o justo valor de um activo menos os custos de vender como o seu valor de uso. Se qualquer destas quantias exceder a quantia escriturada do activo, o activo não está com imparidade e não é necessário estimar a outra quantia.
20. Pode ser possível determinar o justo valor menos os custos de vender, mesmo se um activo não for negociado num mercado activo. Porém, por vezes, não será possível determinar o justo valor menos os custos de vender porque não há qualquer base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do activo numa transacção entre

partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do activo como sua quantia recuperável.

21. Se não houver razão para crer que o valor de uso de um activo excede materialmente o seu justo valor menos os custos de vender, o justo valor do activo menos os custos de vender pode ser usado como sua quantia recuperável. Isto será muitas vezes o caso de um activo que seja detido para alienação. Isto porque o valor de uso de um activo detido para alienação consistirá principalmente nos proventos líquidos da alienação, pois os fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo até à sua alienação são provavelmente insignificantes.
22. A quantia recuperável é determinada para um activo individual, a menos que o activo não consiga gerar influxos de caixa que sejam em grande medida independentes dos outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o activo pertença (ver parágrafos 65 a 103), a não ser que ou:
 - (a) o justo valor do activo menos os custos de vender seja superior à sua quantia escriturada; ou
 - (b) o valor de uso do activo possa ser estimado estar próximo do seu justo valor menos os custos de vender e o justo valor menos os custos de vender possa ser determinado.
23. Em alguns casos, estimativas, médias e simplificações computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos pormenorizados exemplificados nesta Norma para determinar o justo valor menos os custos de vender ou o valor de uso.

Mensuração da Quantia Recuperável de um Activo Intangível com uma Vida Útil Indefinida

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

- (c) com base numa análise dos acontecimentos que tenham ocorrido e das circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente da quantia recuperável, a probabilidade de que uma determinação da quantia recuperável corrente seja inferior à quantia escriturada do activo é remota.

Justo Valor menos Custos de Vender

25. A melhor evidência do justo valor menos os custos de vender de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.
26. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.
27. Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.
28. Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.
29. Por vezes, a alienação de um activo exige que o comprador assuma um passivo e apenas existe um único justo valor menos os custos de vender tanto para o activo como para o passivo. O parágrafo 78 explica como tratar de tais casos.

Valor de Uso

30. *Os seguintes elementos devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:*

- (a) *uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;*
 - (b) *expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;*
 - (c) *o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;*
 - (d) *o preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e*
 - (e) *outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.*
31. A estimativa do valor de uso de um activo envolve os seguintes passos:
- (a) estimar os influxos e exfluxos de caixa futuros a serem derivados do uso continuado do activo e da sua alienação final; e
 - (b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.
32. Os elementos identificados no parágrafo 30(b), (d) e (e) podem ser reflectidos ou como ajustamentos nos fluxos de caixa futuros ou como ajustamentos na taxa de desconto. Qualquer abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e. a média ponderada de todos os desfechos possíveis. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre o uso das técnicas de valor presente ao mensurar o valor de uso de um activo.

Bases para Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

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

mercado em que o activo seja usado, a menos que uma taxa mais alta possa ser justificada.

34. A gerência avalia a razoabilidade dos pressupostos em que se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa ao examinar as causas das diferenças entre projecções passadas dos fluxos de caixa e os fluxos de caixa reais. A gerência deve assegurar que os pressupostos sobre os quais se baseiam as suas projecções correntes dos fluxos de caixa sejam consistentes com desfechos passados reais, desde que os efeitos de acontecimentos ou circunstâncias subsequentes que não existiam quando esses fluxos de caixa reais foram gerados tornem este requisito apropriado.
35. Não estão, geralmente, disponíveis orçamentos/previsões financeiros pormenorizados, explícitos e fiáveis de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos. Por esta razão, as estimativas da gerência de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões para um máximo de cinco anos. A gerência pode usar projecções de fluxos de caixa baseadas em orçamentos/previsões financeiros durante um período superior a cinco anos se estiver confiante de que essas projecções são fiáveis e possa demonstrar a sua capacidade, baseada na experiência passada, para prever fluxos de caixa com rigor durante esse período mais longo.
36. As projecções de fluxos de caixa até ao fim da vida útil de um activo são estimadas extrapolando as projecções de fluxos de caixa baseadas nos orçamentos/previsões financeiros usando uma taxa de crescimento para os anos subsequentes. Esta taxa é estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa coincida com informação objectiva acerca de modelos durante o ciclo de vida de um produto ou de um sector. Se apropriado, a taxa de crescimento é zero ou negativa.
37. Quando as condições forem favoráveis, é provável que os concorrentes entrem no mercado e restrinjam o crescimento. Por isso, as entidades terão dificuldade em exceder a longo prazo (diga-se vinte anos) a taxa histórica média de crescimento dos produtos, sectores industriais, ou país ou países em que a entidade opera, ou no mercado em que o activo seja usado.
38. Ao usar informação dos orçamentos/previsões financeiros, uma entidade considera se a informação reflecte pressupostos razoáveis e suportáveis e representa a melhor estimativa da gerência em relação ao conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil remanescente do activo.

Composição das Estimativas de Fluxos de Caixa Futuros

39. *As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:*
 - (a) *projecções de influxos de caixa derivados do uso continuado do activo;*
 - (b) *projecções de exfluxos de caixa que sejam necessariamente incorridos para gerar os influxos de caixa derivados do uso continuado do activo (incluindo exfluxos de caixa para preparar o activo para uso) e possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao activo; e*

(c) fluxos de caixa líquidos, se os houver, a receber (ou a pagar) pela alienação do activo no fim da sua vida útil.

40. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto reflectem pressupostos consistentes acerca de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral. Por isso, se a taxa de desconto incluir o efeito de aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito dos aumentos de preços atribuíveis à inflação geral, os fluxos de caixa futuros são estimados em termos reais (mas incluem os futuros aumentos ou diminuições de preços específicos).
41. As projecções de exfluxos de caixa incluem as da manutenção diária do activo, assim como gastos gerais futuros que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, ao uso do activo.
42. Quando a quantia escriturada de um activo ainda não incluir todos os exfluxos de caixa a serem incorridos antes de estar pronto para uso ou venda, a estimativa de exfluxos de caixa futuros inclui uma estimativa de quaisquer exfluxos de caixa adicionais que se espera que sejam incorridos antes de o activo estar pronto para uso ou venda. Por exemplo, este é o caso de um edifício em construção ou de um projecto de desenvolvimento que ainda não esteja concluído.
43. Para evitar a dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem:
 - (a) influxos de caixa de activos que criem influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa do activo em causa (por exemplo, activos financeiros tais como dívidas a receber); e
 - (b) exfluxos de caixa que se relacionem com obrigações que tenham sido reconhecidas como passivos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões ou provisões).
44. ***Os futuros fluxos de caixa devem ser estimados para o activo na condição corrente. Estimativas de futuros fluxos de caixa não devem incluir futuros influxos ou exfluxos de caixa que se esperem como resultado de:***
 - (a) uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou***
 - (b) aumentos ou melhorias no desempenho do activo.***
45. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na condição corrente, o valor de uso não reflecte:
 - (a) exfluxos de caixa futuros ou poupanças de custos relacionadas (por exemplo, reduções nos custos de pessoal) ou benefícios que se espera que surjam de uma reestruturação futura com a qual uma entidade ainda não esteja comprometida; ou
 - (b) exfluxos de caixa futuros que melhorem ou aumentem o desempenho do activo ou os influxos de caixa relacionados que se espera que resultem desses exfluxos.
46. Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente quer o âmbito do negócio empreendido por uma entidade quer a maneira

pela qual o negócio é conduzido. A IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes* contém orientação que esclarece quando é que uma empresa está comprometida com uma reestruturação.

47. Quando uma entidade fica comprometida com uma reestruturação, é provável que alguns activos sejam afectados por essa reestruturação. Logo que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

- (a) as suas estimativas dos influxos e exfluxos de caixa futuros para a finalidade de determinar o valor de uso reflectem as poupanças de custos e outros benefícios da reestruturação (baseadas nos mais recentes orçamentos/previsões financeiros que tenham sido aprovados pela gerência); e
- (b) as suas estimativas de exfluxos de caixa futuros para a reestruturação são incluídas numa provisão para reestruturação de acordo com a IAS 37.

O Exemplo Ilustrativo 5 mostra o efeito de uma futura reestruturação no cálculo de um valor de uso.

48. Até que uma entidade incorra em exfluxos de caixa que aumentem ou melhorem o desempenho do activo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se espera que resultem do aumento de benefícios económicos associados ao exfluxo de caixa (ver Exemplo Ilustrativo 6).

49. As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem os exfluxos de caixa futuros necessários à manutenção do nível de benefícios económicos que se espera que resultem do activo na sua corrente condição. Quando uma unidade geradora de caixa consistir em activos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuação do funcionamento da unidade, a substituição de activos com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária da unidade ao estimar os fluxos de caixa futuros associados à unidade. Da mesma forma, quando um único activo consistir em componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vidas mais curtas é considerada como fazendo parte da manutenção diária do activo ao estimar os fluxos de caixa futuros gerados pelo activo.

50. *As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:*

- (a) *influxos ou exfluxos de caixa provenientes de actividades de financiamento; ou*
- (b) *recebimentos ou pagamentos de impostos sobre o rendimento.*

51. As estimativas de fluxos de caixa futuros reflectem pressupostos que são consistentes com a forma como a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Porque o valor temporal do dinheiro é considerado ao descontar os fluxos de caixa futuros estimados, estes fluxos de caixa excluem influxos ou exfluxos de caixa derivados das actividades de financiamento. Da mesma forma, dado que a taxa de desconto é determinada numa base antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados numa base antes dos impostos.

52. *A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil deve ser a quantia que uma entidade espera obter da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos estimados com a alienação.*
53. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a receber (ou a pagar) pela alienação de um activo no fim da sua vida útil é determinada de maneira semelhante ao justo valor de um activo menos os custos de vender, excepto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:
- (a) uma entidade usa os preços prevalecentes à data da estimativa para activos semelhantes que tenham atingido o fim da sua vida útil e tenham operado em condições semelhantes às em que o activo será usado;
 - (b) a entidade ajusta esses preços devido ao efeito não só de futuros aumentos de preços devido à inflação geral mas também de futuros aumentos ou diminuições de preços específicos. Contudo, se as estimativas dos fluxos de caixa futuros derivados do uso continuado do activo e da taxa de desconto excluïrem o efeito da inflação geral, a entidade também exclui este efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos da alienação.

Fluxos de Caixa Futuros de Moeda Estrangeira

54. Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que serão gerados e depois descontados usando uma taxa de desconto apropriada para essa moeda. Uma entidade transpõe o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor de uso.

Taxa de Desconto

55. *A taxa (taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (taxas) antes dos impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:*
- (a) *o valor temporal do dinheiro; e*
 - (b) *os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas.*
56. Uma taxa que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas correntes transacções de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado de capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

57. Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A proporciona orientação adicional sobre a estimativa da taxa de desconto nessas circunstâncias.

Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Imparidade

58. Os parágrafos 59 a 64 estabelecem os requisitos para o reconhecimento e mensuração de perdas por imparidade de um activo individual que não seja o goodwill. O reconhecimento e a mensuração de perdas por imparidade a unidades geradoras de caixa e goodwill são tratados nos parágrafos 65-108.
59. *Se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.*
60. *Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de acordo com uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.*
61. Uma perda por imparidade num activo não revalorizado é reconhecida nos resultados. Porém, uma perda por imparidade num activo revalorizado é directamente reconhecida contra qualquer excedente de revalorização do activo até ao ponto em que a perda por imparidade não exceda a quantia no excedente de revalorização do mesmo activo.
62. *Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for superior à quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo se, e apenas se, tal for exigido por uma outra Norma.*
63. *Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.*
64. Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer respectivos activos ou passivos por impostos diferidos são determinados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal (ver Exemplo Ilustrativo 3).

Unidades Geradoras de Caixa e Goodwill

65. Os parágrafos 66 a 108 estabelecem os requisitos para identificar a unidade geradora de caixa à qual um activo pertence e determinar a quantia escriturada das unidades geradoras de caixa e goodwill, e reconhecer as perdas por imparidade.

Identificação da Unidade Geradora de Caixa a Que Pertence um Activo

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

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

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

Exemplo

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

Não é possível estimar a quantia recuperável da linha férrea privada porque o seu valor de uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Por isso, a entidade estima a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual a linha férrea privada pertence, isto é, a mina como um todo.

68. Tal como definido no parágrafo 6, a unidade geradora de caixa de um activo é o grupo mais pequeno de activos que inclui o activo e que gera influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. A identificação da unidade geradora de caixa de um activo envolve juízo de valor. Se a quantia recuperável não puder ser determinada para um activo individual, uma entidade identifica o menor agregado de activos que geram influxos de caixa em larga medida independentes.

Exemplo

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

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

69. Os influxos de caixa são influxos de caixa e equivalentes recebidos de partes externas à entidade. Ao identificar se os influxos de caixa de um activo (ou grupo de activos) são em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros activos (ou grupos de activos), uma entidade considera vários factores incluindo a forma como a gerência monitoriza as unidades operacionais da entidade (tais como por linhas de produtos, negócios, locais individuais, áreas distritais ou regionais) ou como a gerência toma decisões acerca da continuação ou alienação dos activos e unidades operacionais da entidade. O Exemplo Ilustrativo 1 dá exemplos de identificação de uma unidade geradora de caixa.
70. *Se existir um mercado activo para o output produzido por um activo ou grupo de activos, esse activo ou grupo de activos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo se uma parte ou todo o output for usado internamente. Se os influxos de caixa gerados por qualquer activo ou unidade geradora de caixa forem afectados pelo preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa da gerência relativa ao(s) futuro(s) preço(s) que possa(m) ser alcançado(s) em transacções em que não exista relacionamento entre as partes ao estimar:*
- (a) os influxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso do activo ou da unidade geradora de caixa; e*
 - (b) os exfluxos de caixa futuros usados para determinar o valor de uso de quaisquer outros activos ou unidades geradoras de caixa que sejam afectados pelo preço de transferência interno.*
71. Mesmo se parte ou todo o output produzido por um activo ou grupo de activos for usado por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos num estádio intermédio de um processo de produção), este activo ou grupo de activos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender o output num mercado activo. Isto é assim porque o activo ou grupo de activos podia gerar influxos de caixa que seriam em grande medida independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos. Ao usar informação baseada em orçamentos/previsões financeiros com relação a uma tal unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro activo ou unidade geradora de caixa

afectado por preços de transferência internos, uma entidade ajusta esta informação se os preços de transferência internos não reflectirem a melhor estimativa da gerência relativamente a preços futuros que poderiam ser alcançados em transacções em que não exista relacionamento entre as partes.

72. *As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas consistentemente de período para período relativamente ao mesmo activo ou tipos de activos, a menos que se justifique uma alteração.*
73. Se uma entidade determinar que um activo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da de períodos anteriores, ou que os tipos de activos agregados da unidade geradora de caixa do activo se alteraram, o parágrafo 130 exige divulgações acerca da unidade geradora de caixa, se uma perda por imparidade for reconhecida ou revertida para a unidade geradora de caixa.

Quantia Recuperável e Quantia Escriturada de uma Unidade Geradora de Caixa

74. A quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é a mais alta de entre o justo valor menos os custos de vender da unidade geradora de caixa e o seu valor de uso. Para a finalidade de determinar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência nos parágrafos 19-57 a “um activo” é lida como uma referência a “uma unidade geradora de caixa”.
75. *A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa deve ser determinada numa base consistente com a forma como a quantia recuperável da unidade geradora de caixa é determinada.*
76. A quantia escriturada de uma unidade geradora de caixa:
- (a) inclui apenas a quantia escriturada dos activos que possam ser directamente atribuídos, ou imputados numa base razoável e consistente, à unidade geradora de caixa e que gerem os influxos de caixa futuros usados ao determinar o valor de uso da unidade geradora de caixa; e
 - (b) não inclui a quantia escriturada de qualquer passivo reconhecido, a menos que a quantia recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinada sem considerar este passivo.
- Isto dá-se porque o justo valor menos os custos de vender e o valor de uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo os fluxos de caixa relacionados com activos que não façam parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos (ver parágrafos 28 e 43).
77. Quando os activos são agrupados para avaliação da sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os activos que geram ou são usados para gerar a corrente relevante de influxos de caixa. Se assim não for, a unidade geradora de caixa pode parecer que é totalmente recuperável quando de facto ocorreu uma perda por imparidade. Em alguns casos, se bem que certos activos contribuam para os fluxos de

caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser imputados à unidade geradora de caixa numa base razoável e consistente. Este pode ser o caso para o goodwill ou activos “corporate” tais como os activos dos escritórios centrais. Os parágrafos 80-103 explicam como tratar estes activos ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa.

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

Exemplo

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

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

O justo valor menos os custos de vender da unidade geradora de caixa é 800 UM. Esta quantia considera os custos de restauração que já foram providenciados. Como consequência, o valor de uso da unidade geradora de caixa é determinado após consideração dos custos de restauração e é estimado em 700 UM (1.200 UM menos 500 UM). A quantia escriturada da unidade geradora de caixa é 500 UM, que é a quantia escriturada da mina (1.000 UM) menos a quantia escriturada da provisão para custos de restauração (500 UM). Portanto, a quantia recuperável da unidade geradora de caixa excede a sua quantia escriturada.

* Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em ‘unidades monetárias’ (UM).

79. Por razões práticas, a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa é por vezes determinada após tomar em consideração activos que não façam parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, dívidas a receber ou outros activos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (por exemplo, dívidas a pagar, pensões e outras provisões). Nestes casos, a quantia escriturada da unidade geradora de caixa é aumentada pela quantia escriturada desses activos e diminuída pela quantia escriturada desses passivos.

Goodwill

Imputação de Goodwill a Unidades Geradoras de Caixa

80. *Para a finalidade de testar a imparidade, o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais deve, a partir da data da aquisição, ser imputado a cada uma das unidades geradoras de caixa, ou grupos de unidades geradoras de caixa, da adquirente, que se espera que beneficiem das sinergias da concentração de actividades empresariais, independentemente de outros activos ou passivos da adquirida serem atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o goodwill seja assim imputado deve:*
- (a) representar o nível mais baixo no seio da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna; e*
 - (b) não ser maior do que um segmento baseado tanto no formato de relato primário da entidade como no formato secundário, determinado de acordo com a IAS 14 Relato por Segmentos.*
81. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito por uma adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. O goodwill não gera fluxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e muitas vezes contribui para os fluxos de caixa de várias unidades geradoras de caixa. O goodwill por vezes não pode ser imputado numa base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Como resultado, o nível mais baixo dentro da entidade ao qual o goodwill é monitorizado para finalidades de gestão interna compreende por vezes um número de unidades geradoras de caixa com as quais o goodwill se relaciona, mas a que não pode ser imputado. As referências nos parágrafos 83-99 a uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill é imputado devem ser lidas como referências também a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o goodwill é imputado.
82. A aplicação dos requisitos do parágrafo 80 faz com que o goodwill seja testado por imparidade a um nível que reflecta a forma como uma entidade gere as suas unidades operacionais e com que o goodwill estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de relato adicionais não é tipicamente necessário.

83. Uma unidade geradora de caixa à qual o goodwill seja imputado para a finalidade de testar a imparidade pode não coincidir com o nível a que o goodwill é imputado de acordo com a IAS 21 *Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio* para a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais. Por exemplo, se a uma entidade for exigido pela IAS 21 que impute goodwill a níveis relativamente baixos com a finalidade de mensurar os ganhos e perdas cambiais, não é exigido que teste o goodwill quanto a imparidade ao mesmo nível a não ser que também monitorize o goodwill a esse nível para finalidades de gestão interna.
84. *Se a imputação inicial do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais não puder ser concluída antes do fim do período anual em que seja efectuada a concentração de actividades empresariais, essa imputação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual com início após a data da aquisição.*
85. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se a contabilização inicial de uma concentração de actividades empresariais puder ser determinada apenas provisoriamente no final do período em que a concentração seja efectuada, a adquirente:
- (a) contabiliza a concentração usando esses valores provisórios; e
 - (b) reconhece qualquer ajustamento a esses valores provisórios como um resultado de concluir a contabilização inicial nos doze meses seguintes à data de aquisição.
- Nessas circunstâncias, também pode não ser possível concluir a imputação inicial do goodwill adquirido na concentração antes do fim do período anual em que a concentração seja efectuada. Quando for este o caso, a entidade divulga a informação exigida pelo parágrafo 133.
86. *Se o goodwill tiver sido imputado a uma unidade geradora de caixa e a entidade alienar uma unidade operacional dessa unidade, o goodwill associado à unidade operacional alienada deve ser:*
- (a) *incluído na quantia escriturada da unidade operacional aquando da determinação de ganhos ou perdas no momento da alienação; e*
 - (b) *mensurado na base dos valores relativos de uma unidade operacional alienada e da porção da unidade geradora de caixa retida, a não ser que a entidade possa demonstrar que algum outro método reflecte melhor o goodwill associado à unidade operacional alienada.*

Exemplo

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

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

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

Exemplo

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

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

Testar a Imparidade das Unidades Geradoras de Caixa com Goodwill

88. *Quando, tal como descrito no parágrafo 81, o goodwill se relaciona com uma unidade geradora de caixa mas não tenha sido imputado a essa unidade, a unidade deve ser testada quanto a imparidade, sempre que exista uma indicação de que essa unidade pode estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, excluindo qualquer goodwill, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.*

89. Se uma unidade geradora de caixa descrita no parágrafo 88 incluir na sua quantia escriturada um activo intangível que tenha uma vida útil indefinida ou ainda não esteja disponível para uso e se esse activo puder ser testado quanto a imparidade apenas como parte da unidade geradora de caixa, o parágrafo 10 exige que a unidade também seja testada quanto a imparidade anualmente.
90. *Uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill deve ser testada quanto a imparidade anualmente, e sempre que exista uma indicação de que essa unidade possa estar com imparidade, comparando a quantia escriturada da unidade, incluindo o goodwill, com a quantia recuperável da unidade. Se a quantia recuperável da unidade exceder a quantia escriturada da unidade, a unidade e o goodwill imputado a essa unidade devem ser considerados como não estando com imparidade. Se a quantia escriturada da unidade exceder a quantia recuperável da unidade, a entidade deve reconhecer a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104.*

Interesse Minoritário

91. De acordo com a IFRS 3, o goodwill reconhecido numa concentração de actividades empresariais representa o goodwill adquirido por uma empresa-mãe com base no interesse de propriedade da empresa-mãe, em vez da quantia de goodwill controlada pela empresa-mãe como resultado da concentração de actividades empresariais. Assim, o goodwill atribuível a um interesse minoritário não é reconhecido nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe. Em conformidade, se existir um interesse minoritário numa unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, a quantia escriturada dessa unidade compreende:
- (a) tanto o interesse da empresa-mãe como o interesse minoritário nos activos líquidos identificáveis da unidade; e
 - (b) o interesse da empresa-mãe no goodwill.
- Contudo, parte da quantia recuperável da unidade geradora de caixa determinada de acordo com esta Norma é atribuível ao interesse minoritário no goodwill.
92. Consequentemente, para a finalidade de testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa não totalmente detida com goodwill, a quantia escriturada dessa unidade é ajustada de forma nocional, antes de ser comparada com a sua quantia recuperável. Isto é conseguido ao tornar bruta a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade de modo a incluir o goodwill atribuível ao interesse minoritário. Esta quantia escriturada ajustada de forma nocional é depois comparada com a quantia recuperável da unidade para determinar se a unidade geradora de caixa estiver com imparidade. Se estiver, a entidade imputa a perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104 primeiro para reduzir a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade.
93. Contudo, dado que o goodwill é reconhecido apenas na medida do interesse de propriedade da empresa-mãe, qualquer perda por imparidade relacionada com o goodwill é repartida entre a parte atribuível à empresa-mãe e a parte atribuível ao interesse

minoritário, apenas com a primeira a ser reconhecida como perda de goodwill por imparidade.

94. Se a perda por imparidade total relacionada com o goodwill for inferior à quantia pela qual a quantia escriturada ajustada de forma nocional da unidade geradora de caixa exceder a sua quantia recuperável, o parágrafo 104 exige que o excesso restante seja imputado aos outros activos da unidade *pro rata* na base da quantia escriturada de cada activo da unidade.
95. O Exemplo Ilustrativo 7 ilustra o teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa com goodwill não totalmente detida.

Tempestividade dos Testes de Imparidade

96. *O teste de imparidade anual para uma unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill pode ser efectuado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja efectuado no mesmo momento todos os anos. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se uma parte ou todo o goodwill imputado a uma unidade geradora de caixa foi adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período corrente anual, essa unidade deve ser testada quanto a imparidade antes do final do período corrente anual.*
97. *Se os activos que constituem a unidade geradora de caixa a que tenha sido imputado goodwill forem testados quanto a imparidade ao mesmo tempo que a unidade que contém o goodwill, eles devem ser testados quanto a imparidade antes da unidade que contém o goodwill. Do mesmo modo, se as unidades geradoras de caixa que constituem um grupo de unidades geradoras de caixa a que tenha sido imputado goodwill forem testadas quanto a imparidade ao mesmo tempo que o grupo de unidades que contém o goodwill, as unidades individuais devem ser testadas quanto a imparidade antes do grupo de unidades que contém o goodwill.*
98. No momento do teste de imparidade de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill, pode haver uma indicação de uma imparidade de um activo dentro da unidade que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa o activo quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nesse activo antes de testar a imparidade da unidade geradora de caixa que contém o goodwill. Do mesmo modo, pode haver uma indicação de uma imparidade de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contém o goodwill. Nessas circunstâncias, a entidade testa a unidade geradora de caixa quanto a imparidade primeiro, e reconhece qualquer perda por imparidade nessa unidade antes de testar a imparidade do grupo de unidades ao qual seja imputado o goodwill.
99. *O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido imputado goodwill pode ser usado no teste de imparidade dessa unidade no corrente período, desde que os seguintes critérios sejam satisfeitos:*

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

Activos “Corporate”

100. Os activos “corporate” incluem activos do grupo ou activos divisionais tais como o edifício de uma sede ou de uma divisão da entidade, equipamento de processamento de dados (EDP) ou um centro de pesquisa. A estrutura de uma entidade determina se um activo satisfaz a definição desta Norma de activos “corporate” para uma unidade geradora de caixa em particular. As características distintivas dos activos “corporate” são as de que eles não geram influxos de caixa independentemente de outros activos ou grupos de activos e que a sua quantia escriturada não pode ser inteiramente atribuída à unidade geradora de caixa em questão.
101. Porque os activos “corporate” não geram influxos de caixa separados, a quantia recuperável de um activo “corporate” individual não pode ser determinada a não ser que a gerência tenha decidido alienar o activo. Consequentemente, se houver uma indicação de que um activo “corporate” possa estar com imparidade, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o activo “corporate” pertença, sendo comparada com a quantia escriturada desta unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa. Uma perda por imparidade é reconhecida de acordo com o parágrafo 104.
102. *Ao testar a imparidade de uma unidade geradora de caixa, uma entidade deve identificar todos os activos “corporate” que se relacionem com a unidade geradora de caixa em análise. Se uma parte da quantia escriturada de um activo “corporate”:*
- (a) puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve comparar a quantia escriturada da unidade, incluindo a parte da quantia escriturada do activo “corporate” imputada à unidade, com a sua quantia recuperável. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.*
 - (b) não puder ser imputada numa base razoável e consistente a essa unidade, a entidade deve:*
 - (i) comparar a quantia escriturada da unidade, excluindo o activo “corporate”, com a sua quantia recuperável e reconhecer qualquer perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104;*
 - (ii) identificar o mais pequeno grupo de unidades geradoras de caixa que inclua a unidade geradora de caixa em questão e a que uma parte da quantia*

escriturada do activo “corporate” possa ser imputada numa base razoável e consistente; e

- (iii) *comparar a quantia escriturada desse grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parte da quantia escriturada do activo “corporate” imputada a esse grupo de unidades, com a quantia recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por imparidade deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 104.*

103. O Exemplo Ilustrativo 8 ilustra a aplicação destes requisitos aos activos “corporate”.

Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

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

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

Estas reduções nas quantias escrituradas devem ser tratadas como perdas por imparidade nos activos individuais e reconhecidas de acordo com o parágrafo 60.

105. *Ao imputar uma perda por imparidade de acordo com o parágrafo 104, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre:*

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

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

106. Se não for praticável estimar a quantia recuperável de cada activo individual de uma unidade geradora de caixa, esta Norma exige uma imputação arbitrária de uma perda por imparidade entre os activos dessa unidade, que não sejam goodwill, dado que todos os activos de uma unidade geradora de caixa funcionam conjuntamente.

107. Se a quantia recuperável de um activo individual não puder ser determinada (ver parágrafo 67):

- (a) *é reconhecida uma perda por imparidade do activo se a sua quantia escriturada for maior do que o mais alto do seu justo valor menos os custos de vender e os resultados dos procedimentos de imputação descritos nos parágrafos 104 e 105; e*

- (b) não é reconhecida qualquer perda por imparidade do activo se a unidade geradora de caixa relacionada não estiver com imparidade. Isto aplica-se mesmo se o justo valor menos os custos de vender do activo for inferior à sua quantia escriturada.

Exemplo

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

Pressuposto 1: orçamentos/previsões aprovados pela gerência não reflectem qualquer compromisso da mesma para substituir a máquina.

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

- (a) *pode diferir do seu justo valor menos os custos de vender; e*
- (b) *somente pode ser determinada para a unidade geradora de caixa a que a máquina pertence (a linha de produção).*

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

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

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

108. *Após os requisitos dos parágrafos 104 e 105 terem sido aplicados, deve ser reconhecido um passivo para qualquer quantia remanescente de uma perda por*

imparidade de uma unidade geradora de caixa se, e apenas se, isso for exigido por outra Norma.

Reverter uma Perda por Imparidade

109. Os parágrafos 110 a 116 estabelecem os requisitos de reversão de uma perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores para um activo ou unidade geradora de caixa. Estes requisitos usam o termo “um activo” mas aplicam-se igualmente a um activo individual ou a uma unidade geradora de caixa. São estabelecidos requisitos adicionais para um activo individual nos parágrafos 117 a 121, para uma unidade geradora de caixa nos parágrafos 122 e 123 e para o goodwill nos parágrafos 124 e 125.

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

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

Fontes externas de informação

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

Fontes internas de informação

- (d) *Alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho do activo ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;*
- (e) *exista evidência proveniente de relatórios internos que indique que o desempenho económico do activo é, ou será, melhor do que o esperado.*

112. Indicações de um potencial decréscimo numa perda por imparidade no parágrafo 111 espelham principalmente as indicações de uma potencial perda por imparidade no parágrafo 12.
113. Se houver uma indicação de que uma perda por imparidade reconhecida de um activo, que não o goodwill, possa já não existir ou possa ter diminuído, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual pode necessitar de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que nenhuma perda por imparidade do activo seja revertida.
- 114. *Uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e apenas se, houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida. Se for este o caso, a quantia escriturada do activo deve, excepto como descrito no parágrafo 117, ser aumentada até à sua quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por imparidade.***
115. Uma reversão de uma perda por imparidade reflecte um aumento no potencial de serviço estimado do activo, seja por uso ou por venda, desde a última data em que uma entidade reconheceu uma perda por imparidade nesse activo. O parágrafo 130 exige que uma entidade identifique a alteração nas estimativas que origina o aumento no potencial de serviço estimado. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:
- (a) uma alteração na base da quantia recuperável (isto é, se a quantia recuperável está baseada no justo valor menos os custos de vender ou no valor de uso);
 - (b) se a quantia recuperável foi baseada no valor de uso, uma alteração na quantia ou na tempestividade dos fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou
 - (c) se a quantia recuperável foi baseada no justo valor menos os custos de vender, uma alteração na estimativa dos componentes do justo valor menos os custos de vender.
116. O valor de uso de um activo pode tornar-se maior do que a quantia escriturada do activo simplesmente porque o valor presente dos influxos de caixa futuros aumentam à medida que se tornam mais próximos. Porém, o potencial de serviço do activo não aumentou. Por conseguinte, uma perda por imparidade não é revertida apenas por efeito da passagem do tempo (por vezes chamado o “desenrolar” do desconto), mesmo se a quantia recuperável do activo se tornar superior à sua quantia escriturada.

Reverter uma Perda por Imparidade de um Activo Individual

- 117. *A quantia escriturada aumentada de um activo, que não o goodwill, atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em anos anteriores.***
118. Qualquer aumento na quantia escriturada de um activo, que não o goodwill, acima da quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida nesse activo em anos

anteriores é uma revalorização. Ao contabilizar tal revalorização, uma entidade aplica a Norma aplicável a esse activo.

119. *Uma reversão de uma perda por imparidade de um activo, que não o goodwill, deve ser reconhecida imediatamente nos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo uma outra Norma (por exemplo, o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como um acréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.*
120. Uma reversão de uma perda por imparidade num activo revalorizado é creditada directamente ao capital próprio sob o título excedentes de revalorização. Contudo, até ao ponto em que uma perda por imparidade no mesmo activo revalorizado foi anteriormente reconhecida nos resultados, uma reversão dessa perda por imparidade também é reconhecida nos resultados.
121. *Após ser reconhecida uma reversão de uma perda por imparidade, o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.*

Reverter uma Perda por Imparidade de uma Unidade Geradora de Caixa

122. *Uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa deve ser imputada aos activos da unidade, excepto para o goodwill, pro rata em relação às quantias escrituradas desses activos. Estes aumentos nas quantias escrituradas devem ser tratados como reversão de perdas por imparidade de activos individuais e reconhecidos de acordo com o parágrafo 119.*
123. *Ao imputar uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa de acordo com o parágrafo 122, a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de entre:*
 - (a) *a sua quantia recuperável (se determinável); e*
 - (b) *a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) se nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida no activo em períodos anteriores.*

A quantia da reversão da perda por imparidade que de outra forma teria sido imputada ao activo deve ser imputada pro rata aos outros activos da unidade, excepto para o goodwill.

Reverter uma Perda por Imparidade de Goodwill

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

125. A IAS 38 *Activos Intangíveis* proíbe o reconhecimento de goodwill gerado internamente. Qualquer aumento na quantia recuperável de goodwill nos períodos que se seguem ao reconhecimento de uma perda por imparidade nesse goodwill é provável que seja um aumento no goodwill gerado internamente, em vez de uma reversão da perda por imparidade reconhecida no goodwill adquirido.

Divulgação

126. *Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos:*
- (a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são incluídas;*
 - (b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período e as linhas de itens da demonstração dos resultados em que essas perdas por imparidade são revertidas;*
 - (c) a quantia de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período;*
 - (d) a quantia de reversões de perdas por imparidade em activos revalorizados reconhecidas directamente no capital próprio durante o período.*
127. Uma classe de activos é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas unidades operacionais de uma entidade.
128. A informação exigida no parágrafo 126 pode ser apresentada com outra informação divulgada para a classe de activos. Por exemplo, esta informação pode ser incluída numa reconciliação da quantia escriturada de activos fixos tangíveis, no início e no fim do período, tal como exigido pela IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*.
129. *Uma entidade que relata informação por segmentos de acordo com a IAS 14 Relato por Segmentos deve divulgar o seguinte para cada segmento relatável com base no formato de relato primário de uma entidade:*
- (a) a quantia de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período;*
 - (b) a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas nos resultados e directamente no capital próprio durante o período.*
130. *Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada perda material por imparidade reconhecida ou revertida durante o período para um activo individual, incluindo goodwill, ou para uma unidade geradora de caixa:*
- (a) os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade;*
 - (b) a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida;*
 - (c) para um activo individual:*

- (i) *a natureza do activo; e*
 - (ii) *se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IAS 14, o segmento relatável ao qual o activo pertence, com base no formato de relato primário da entidade;*
- (d) *para uma unidade geradora de caixa:*
- (i) *uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma fábrica, uma unidade operacional de negócio, uma área geográfica ou um segmento relatável tal como definido na IAS 14);*
 - (ii) *a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de activos e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IAS 14, por segmento relatável com base no formato de relato primário da entidade; e*
 - (iii) *se a agregação de activos relativa à identificação da unidade geradora de caixa se alterou desde a estimativa anterior da quantia recuperável (se a houver) da unidade geradora de caixa, uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar activos e as razões de alterar a maneira como é identificada a unidade geradora de caixa;*
- (e) *se a quantia recuperável do activo (unidade geradora de caixa) é o seu justo valor menos os custos de vender ou o seu valor de uso;*
 - (f) *se a quantia recuperável for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como, se o justo valor foi determinado por referência a um mercado activo);*
 - (g) *se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) na estimativa corrente e anterior (se houver) do valor de uso.*
131. *Uma entidade deve divulgar a seguinte informação para as perdas por imparidade agregadas e as reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o parágrafo 130:*
- (a) *as principais classes de activos afectadas por perdas por imparidade e as principais classes de activos afectadas por reversões de perdas por imparidade;*
 - (b) *os principais acontecimentos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento destas perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade.*
132. *Uma entidade é encorajada a divulgar os pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de activos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Contudo, o parágrafo 134 exige que uma entidade divulgue informação acerca das estimativas usadas para mensurar a quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o goodwill ou um activo intangível com uma vida útil indefinida for incluído na quantia escriturada dessa unidade.*
133. *Se, de acordo com o parágrafo 84, qualquer porção do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais durante o período não tiver sido imputada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) à data de relato, a quantia do*

goodwill não imputado deve ser divulgada em conjunto com as razões pelas quais a quantia se mantém não imputada.

Estimativas usadas para Mensurar Quantias Recuperáveis de Unidades Geradoras de Caixa Contendo Goodwill ou Activos Intangíveis com Vidas Úteis Indefinidas

134. *Uma entidade deve divulgar a informação exigida pelas alíneas (a) a (f) relativa a cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) para a qual a quantia escriturada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essa unidade (grupo de unidades) seja significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade:*
- (a) a quantia escriturada de goodwill imputada à unidade (grupo de unidades).*
 - (b) a quantia escriturada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada à unidade (grupo de unidades).*
 - (c) a base sobre que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinada (i.e. o valor de uso ou o justo valor menos os custos de vender).*
 - (d) se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) for baseada no valor de uso:*
 - (i) uma descrição de cada pressuposto-chave em que a gerência baseou as suas projecções de fluxos de caixa para o período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.*
 - (ii) uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.*
 - (iii) o período sobre que a gerência projectou fluxos de caixa com base em orçamentos/previsões financeiros aprovados pela gerência e, quando for usado um período superior a cinco anos para uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação da justificação de utilizar um período mais longo.*
 - (iv) a taxa de crescimento usada para extrapolar projecções de fluxos de caixa para além do período abrangido pelos orçamentos/previsões mais recentes, e a justificação para usar qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento a longo prazo para os produtos, indústrias ou país ou países nos quais a entidade opera, ou para o mercado ao qual a unidade (grupo de unidades) se dedicou.*
 - (v) a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projecções de fluxos de caixa.*

- (e) *se a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) se basear no justo valor menos os custos de vender, a metodologia usada para determinar o justo valor menos os custos de vender. Se o justo valor menos os custos de vender não for determinado usando um preço de mercado observável para a unidade (grupo de unidades), a seguinte informação deve também ser divulgada:*
 - (i) *uma descrição de cada pressuposto-chave no qual a gerência baseou a sua determinação do justo valor menos os custos de vender. Os pressupostos-chave são aqueles relativamente aos quais a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja mais sensível.*
 - (ii) *uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto-chave, quer esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.*
 - (f) *se uma alteração razoavelmente possível num pressuposto-chave em que a gerência tenha baseado a sua determinação da quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) fizesse com que a quantia escriturada da unidade (grupo de unidades) excedesse a sua quantia recuperável:*
 - (i) *a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) excede a sua quantia escriturada.*
 - (ii) *o valor atribuído ao pressuposto-chave.*
 - (iii) *a quantia pela qual o valor atribuído ao pressuposto-chave deverá ser alterado, após incorporar quaisquer efeitos consequenciais dessa alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que a quantia recuperável da unidade (grupo de unidades) seja igual à sua quantia escriturada.*
135. *Se uma parte ou toda a quantia escriturada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas for imputada a várias unidades geradoras de caixa (grupos de unidades), e a quantia assim imputada a cada unidade (grupo de unidades) não for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas da entidade, esse facto deve ser divulgado, junto com a quantia escriturada agregada de goodwill ou activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupos de unidades). Além disso, se as quantias recuperáveis de qualquer dessas unidades (grupos de unidades) se basearem no(s) mesmo(s) pressuposto(s) principal(is) e a quantia escriturada agregada de goodwill ou activos intangíveis com vidas indefinidas imputada às mesmos for significativa em comparação com a quantia escriturada total de goodwill ou activos intangíveis com vidas indefinidas da entidade, uma entidade deve divulgar esse facto, em conjunto com:*
- (a) *a quantia escriturada agregada de goodwill imputada a essas unidades (grupo de unidades).*

- (b) *a quantia escriturada agregada de activos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputada a essas unidades (grupo de unidades).*
 - (c) *uma descrição do(s) pressuposto(s)-chave.*
 - (d) *uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s)-chave, quer esse(s) valor(es) seja(m) o reflexo de experiência passada ou, se apropriado, seja(m) consistente(s) com fontes externas de informação, e, caso contrário, como e porque diferem da experiência passada ou das fontes externas de informação.*
 - (e) *se uma alteração razoavelmente possível no(s) pressuposto(s) principal(is) levasse a que o agregado das quantias escrituradas das unidades (grupos de unidades) excedesse o agregado das suas quantias recuperáveis:*
 - (i) *a quantia pela qual o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupos de unidades) excede o agregado das suas quantias escrituradas.*
 - (ii) *o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s) principal(is).*
 - (iii) *a quantia pela qual o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) pressuposto(s) principal(is) deverá(ão) ser alterado(s), após incorporação de quaisquer efeitos consequenciais da alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, por forma a que o agregado das quantias recuperáveis das unidades (grupo de unidades) seja igual ao agregado das suas quantias escrituradas.*
136. O cálculo detalhado mais recente, feito num período precedente, da quantia recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com o parágrafo 24 ou 99, ser transportado e usado no teste de imparidade para essa unidade (grupo de unidades) no corrente período, desde que sejam satisfeitos os critérios especificados. Quando for este o caso, a informação relativa a essa unidade (grupo de unidades) que é incorporada nas divulgações exigidas pelos parágrafos 134 e 135 relaciona-se com o cálculo transportado da quantia recuperável.
137. O Exemplo Ilustrativo 9 ilustra as divulgações exigidas pelos parágrafos 134 e 135.

Disposições Transitórias e Data de Eficácia

138. *Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85 da IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia estabelecidas nos parágrafos 78 a 84 da IFRS 3, deve também aplicar esta Norma prospectivamente a partir da mesma data.*
139. *Doutro modo, uma entidade deve aplicar esta Norma:*
- (a) *ao goodwill e activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data do acordo seja em ou após 31 de Março de 2004; e*
 - (b) *a todos os outros activos prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004.*
140. *As entidades às quais se aplica o parágrafo 139 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 139. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, também deve aplicar a IFRS 3 e a IAS 38 Activos Intangíveis (revista em 2004) ao mesmo tempo.*

Retirada da IAS 36 (emitida em 1998)

141. Esta Norma substitui a IAS 36 *Imparidade de Activos* (emitida em 1998).

Apêndice A

Uso de Técnicas de Valor Presente para Mensurar o Valor de Uso

Este apêndice faz parte integrante desta Norma. Proporciona orientação sobre o uso das técnicas de valor presente na mensuração do valor de uso. Embora a orientação use o termo 'activo', ela aplica-se igualmente a um grupo de activos que formem uma unidade geradora de caixa.

Os Componentes de uma Mensuração do Valor Presente

- A1. Os seguintes elementos em conjunto captam as diferenças económicas entre activos:
- (a) uma estimativa do fluxo de caixa futuro, ou em casos mais complexos, da série de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter de um activo;
 - (b) expectativas acerca das variações possíveis na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa;
 - (c) o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco do mercado;
 - (d) o preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e
 - (e) outros factores (tais como a falta de liquidez), por vezes não identificáveis, que os participantes do mercado reflectiriam ao apreçar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.
- A2. Este apêndice contrasta duas abordagens para calcular o valor presente, qualquer das quais pode ser usada para estimar o valor de uso de um activo, dependendo das circunstâncias. Segundo a abordagem 'tradicional', os ajustamentos nos factores (b) a (e) descritos no parágrafo A1 estão embutidos na taxa de desconto. Segundo a abordagem pelo 'fluxo de caixa esperado', os factores (b), (d) e (e) causam ajustamentos ao atingir fluxos de caixa esperados com risco ajustado. Qualquer abordagem que uma entidade adopte para reflectir as expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade de fluxos de caixa futuros, o resultado deve reflectir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, i.e. a média ponderada de todos os desfechos possíveis.

Princípios Gerais

- A3. As técnicas usadas para estimar os fluxos de caixa futuros e as taxas de juro variarão de uma situação para outra dependendo das circunstâncias que rodeiam o activo em questão. Contudo, os princípios gerais seguintes regulam qualquer aplicação das técnicas de valor presente na mensuração de activos:

- (a) as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa devem reflectir pressupostos que sejam consistentes com os inerentes aos fluxos de caixa estimados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes ou ignorado. Por exemplo, uma taxa de desconto de 12% pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo a receber. Essa taxa reflecte as expectativas acerca de futuros incumprimentos de empréstimos com características particulares. Os mesmos 12% de taxa não deveriam ser usados para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos de caixa já reflectem pressupostos acerca de futuros incumprimentos.
- (b) os fluxos de caixa e as taxas de desconto estimados devem estar isentos tanto de preconceitos como de factores não relacionados com o activo em questão. Por exemplo, uma subexpressão deliberada dos fluxos de caixa líquidos estimados para melhorar a futura rendibilidade aparente de um activo introduz um preconceito na mensuração.
- (c) os fluxos de caixa ou as taxas de desconto estimados devem reflectir a variedade de possíveis desfechos em vez de uma única quantia possível mínima ou máxima mais provável.

Abordagens Tradicional e Pelo Fluxo de Caixa Esperado ao Valor Presente

Abordagem Tradicional

- A4. As aplicações contabilísticas do valor presente têm tradicionalmente usado um único conjunto de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, muitas vezes descrita como 'a taxa proporcional ao risco'. Com efeito, a abordagem tradicional assume que uma convenção única de taxa de desconto pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e o prémio de risco apropriado. Assim sendo, a abordagem tradicional coloca a maior parte do ênfase na selecção da taxa de desconto.
- A5. Em algumas circunstâncias, tais como as em que activos comparáveis possam ser observados no mercado, uma abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar. Para activos com fluxos de caixa contratuais, ela é consistente com a forma como os participantes do mercado descrevem os activos, como em 'uma obrigação a 12%'.
- A6. Contudo, a abordagem tradicional pode não tratar apropriadamente de alguns problemas de mensuração complexos, tais como a mensuração de activos não financeiros para os quais não existe mercado para o item ou um item comparável. Uma busca correcta 'da taxa proporcional ao risco' exige a análise de pelo menos dois itens—um activo que exista no mercado e que tenha uma taxa de juro observada e o activo a mensurar. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa a mensurar deve ser inferida da taxa de juro observável nesse outro activo. Para efectuar essa inferência, as características dos

fluxos de caixa do outro activo devem ser semelhantes às do activo a mensurar. Portanto, a pessoa que mensura deve fazer o seguinte:

- (a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontinuados;
- (b) identificar outro activo no mercado que pareça ter características de fluxo de caixa semelhantes;
- (c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para assegurar que sejam semelhantes (por exemplo, são ambos conjuntos de fluxos de caixa contratuais, ou um é contratual e o outro um fluxo de caixa estimado?);
- (d) avaliar se há um elemento num item que não esteja presente no outro (por exemplo, um é menos líquido do que o outro?); e
- (e) avaliar se é provável que ambos os conjuntos de fluxos de caixa se comportem (i.e. variem) de forma semelhante face a condições económicas em mutação.

Abordagem Pelo Fluxo de Caixa Esperado

- A7. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de mensuração mais eficaz do que a abordagem tradicional. Ao desenvolver uma mensuração, a abordagem pelo fluxo de caixa esperado usa todas as expectativas acerca dos possíveis fluxos de caixa em vez do fluxo de caixa singular mais provável. Por exemplo, um fluxo de caixa pode corresponder a 100 UM, 200 UM ou 300 UM com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O fluxo de caixa esperado é de 220 UM. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado difere assim da abordagem tradicional ao focar a análise directa dos fluxos de caixa em questão e em demonstrações mais explícitas dos pressupostos usados na mensuração.
- A8. A abordagem pelo fluxo de caixa esperado também permite o uso de técnicas de valor presente quando a tempestividade dos fluxos de caixa for incerta. Por exemplo, um fluxo de caixa de 1.000 UM pode ser recebido num ano, dois anos ou três anos com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O exemplo abaixo mostra a computação do valor presente esperado nessa situação.

Valor presente de 1.000 UM em 1 ano a 5%	952,38 UM	
Probabilidade	10,00%	95,24 UM
Valor presente de 1.000 UM em 2 anos a 5,25%	902,73 UM	
Probabilidade	60,00%	541,64 UM
Valor presente de 1.000 UM em 3 anos a 5,50%	851,61 UM	
Probabilidade	30,00%	255,48 UM
Valor presente esperado		<u>892,36 UM</u>

- A9. O valor presente esperado de 892,36 UM difere da noção tradicional da melhor estimativa de 902,73 UM (a probabilidade de 60%). Uma computação tradicional do valor presente aplicada a este exemplo exige uma decisão sobre a tempestividade possível dos fluxos de caixa a usar e, em conformidade, não reflecte as probabilidades de outras tempestividades. Isto deve-se ao facto de a taxa de desconto numa computação de valor presente tradicional não reflectir as incertezas da tempestividade.
- A10. O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem pelo fluxo de caixa esperado. Alguns questionam se a atribuição de probabilidades a estimativas altamente subjectivas sugere maior precisão do que, de facto, existe. Contudo, a correcta aplicação da abordagem tradicional (descrita no parágrafo A6) exige as mesmas estimativas e subjectividade sem proporcionar a transparência computacional da abordagem pelo fluxo de caixa esperado.
- A11. Muitas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam informalmente os elementos dos fluxos de caixa esperados. Além disso, os contabilistas enfrentam muitas vezes a necessidade de mensurar um activo ao usar informação limitada sobre as probabilidades de possíveis fluxos de caixa. Por exemplo, um contabilista pode ser confrontado com as seguintes situações:
- (a) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, mas nenhuma quantia neste intervalo é mais provável do que qualquer outra quantia. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 50 UM $[(50 + 250)/2]$.
 - (b) a quantia estimada recai algures entre 50 UM e 250 UM, e a quantia mais provável é 100 UM. Contudo, as probabilidades associadas a cada quantia são desconhecidas. Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 133,33 UM $[(50 + 100 + 250)/3]$.
 - (c) a quantia estimada será 50 UM (10% de probabilidade), 250 UM (30% de probabilidade) ou 100 UM (60% de probabilidade). Com base nessa informação limitada, o fluxo de caixa esperado estimado é de 140 UM $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- Em cada caso, é provável que o fluxo de caixa esperado estimado proporcione uma melhor estimativa do valor de uso do que o mínimo, o mais provável ou o máximo tomados individualmente.
- A12. A aplicação de uma abordagem pelo fluxo de caixa esperado está sujeita a um constrangimento baseado na relação custos/benefícios. Em alguns casos, uma entidade pode ter acesso a muitos dados que podem ser capazes de desenvolver muitos cenários de fluxo de caixa. Noutros casos, uma entidade pode não ser capaz de desenvolver mais do que demonstrações gerais acerca da variabilidade dos fluxos de caixa sem incorrer em custos substanciais. A entidade precisa de equilibrar o custo da obtenção de informação adicional face à fiabilidade adicional que essa informação trará à mensuração.
- A13. Alguns defendem que as técnicas pelo fluxo de caixa esperado não são apropriadas para mensurar um único item ou um item com um número limitado de possíveis desfechos.

Oferecem um exemplo de um activo com dois possíveis desfechos: uma probabilidade de 90% de que o fluxo de caixa seja 10 UM e uma probabilidade de 10% de que o fluxo de caixa seja 1.000 UM. Observam que o fluxo de caixa esperado nesse exemplo é de 109 UM e criticam esse resultado como não sendo representativo de qualquer das quantias que poderão ser pagas em última instância.

- A14. Afirmações como a anterior reflectem desacordo subjacente com o objectivo da mensuração. Se o objectivo é a acumulação dos custos em que se incorre, os fluxos de caixa esperados podem não produzir uma estimativa fielmente representativa do custo esperado. Contudo, esta Norma diz respeito à mensuração da quantia recuperável de um activo. Não é provável que a quantia recuperável do activo neste exemplo seja de 10 UM, mesmo que esse seja o fluxo de caixa mais provável. Isto deve-se ao facto de uma mensuração de 10 UM não incorporar a incerteza do fluxo de caixa na mensuração do activo. Em vez disso, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse um fluxo de caixa certo. Nenhuma entidade racional venderia um activo com estas características por 10 UM.

Taxa de Desconto

- A15. Qualquer que seja a abordagem que uma entidade adopte para mensurar o valor de uso de um activo, as taxas de juro usadas para descontar os fluxos de caixa não devem reflectir riscos para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.
- A16. Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, tanto quanto possível, uma avaliação de mercado:
- (a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do activo; e
 - (b) dos factores (b), (d) e (e) descritos no parágrafo A1, até ao ponto em que esses factores não originaram ajustamentos para atingir os fluxos de caixa estimados.
- A17. Como ponto de partida na determinação de tal estimativa, a entidade deve ter em conta as seguintes taxas:
- (a) o custo médio ponderado de capital da entidade determinado pelo uso de técnicas tais como o Modelo de Apreçamento de Activos de Capital (Capital Asset Pricing Model);
 - (b) a taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade; e
 - (c) outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.
- A18. Contudo, estas taxas devem ser ajustadas:
- (a) para reflectir a forma como o mercado avaliaria os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do activo; e
 - (b) para excluir os riscos que não sejam relevantes para os fluxos de caixa estimados do activo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

Deve ser dada consideração a riscos como o risco de país, o risco de moeda e o risco de preço.

- A19. A taxa de desconto é independente da estrutura do capital da entidade e da forma como a entidade financiou a compra do activo, porque os fluxos de caixa futuros que se espera obter de um activo não dependem da forma como a entidade financiou a compra do activo.
- A20. O parágrafo 55 exige que a taxa de desconto usada seja uma taxa antes dos impostos. Portanto, quando a base usada para estimar a taxa de desconto for após os impostos, essa base é ajustada para reflectir uma taxa antes dos impostos.
- A21. Uma entidade usa normalmente uma taxa de desconto única para a estimativa do valor de uso de um activo. Porém, uma entidade usa taxas de desconto separadas para períodos futuros distintos quando o valor de uso for sensível a uma diferença nos riscos para períodos distintos ou à estrutura de prazos das taxas de juro.

Norma Internacional de Contabilidade 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

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

A Norma Internacional de Contabilidade 37 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (IAS37) está desenvolvida nos parágrafos 1-95. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 37

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Objectivo

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

Âmbito

1. *Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:*
 - (a) *os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;*
e
 - (b) [eliminado]
 - (c) *os cobertos por uma outra Norma.*
2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do âmbito da IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.
3. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos que eles sejam onerosos.
4. [Eliminado]
5. Quando outra Norma trata de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez da presente Norma. Por exemplo, a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais* trata do tratamento por parte de uma adquirente de passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais. De forma semelhante, certos tipos de provisões também são tratados nas Normas relativas a:
 - (a) contratos de construção (ver a IAS 11 *Contratos de Construção*);
 - (b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);
 - (c) locações (ver a IAS 17 *Locações*). Porém, como a IAS 17 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos;
 - (d) benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*); e

- (e) contratos de seguros (ver a IFRS 4 *Contratos de Seguros*). Contudo, esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de uma seguradora, que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguros dentro do âmbito da IFRS 4.
6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma entidade dê garantias em troca de uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento do rédito. A IAS 18 *Rédito* identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da IAS 18.
7. Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.
8. Outras Normas especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.
9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* pode exigir divulgações adicionais.

Definições

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

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

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

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 contingente é:

- (a) *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*
- (b) *uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:*
 - (i) *não é provável que um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou*
 - (ii) *a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.*

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

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

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

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

Provisões e Outros Passivos

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

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

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

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

12. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo “contingente” é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais 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.
13. Esta Norma distingue entre:
 - (a) provisões - que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e
 - (b) passivos contingentes - que não sejam reconhecidos como passivos porque são ou:
 - (i) obrigações possíveis, dado terem ainda de ser confirmados se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou
 - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

Reconhecimento

Provisões

14. *Uma provisão deve ser reconhecida quando:*
 - (a) *uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;*
 - (b) *seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação; e*
 - (c) *possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.**Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.*

Obrigação Presente

15. *Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais provável do que não que uma obrigação presente existe à data do balanço.*
16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser

discutido quer se certos acontecimentos ocorreram quer se esses acontecimentos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se uma obrigação presente existe à data do balanço ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência:

- (a) quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
- (b) quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos (ver parágrafo 86).

Acontecimento Passado

- 17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um acontecimento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:
 - (a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente; ou
 - (b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma acção da entidade) crie expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.
- 18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são os que existam à data do balanço.
- 19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existam independentemente de acções futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras acções da entidade. Semelhantemente, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descomissionamento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma entidade seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções por exemplo alterando o seu método de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida provisão.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida—na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.
21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a entidade publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.
22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposto. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

Exfluxo Provável de Recursos que Incorporam Benefícios Económicos

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

* A interpretação de “provável” nesta Norma como “mais propenso do que não” não se aplica necessariamente a outras Normas.

algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa Fiável da Obrigação

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

Passivos Contingentes

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

Activos Contingentes

31. *Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.*
32. Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação de que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.
34. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89, quando for provável um influxo de benefícios económicos.
35. Os activos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma entidade divulga o activo contingente (ver parágrafo 89).

Mensuração

A Melhor Estimativa

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

Exemplo

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

O valor esperado do custo das reparações é:

$$(75\% \text{ de nada}) + (20\% \text{ de } 1 \text{ m}) + (5\% \text{ de } 4 \text{ m}) = 400.000$$

40. Quando uma única obrigação estiver a ser mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem ou maioritariamente mais altas ou maioritariamente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma entidade tiver de rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1.000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.
41. A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Riscos e Incertezas

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

duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85(b).

Valor Presente

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

Acontecimentos Futuros

48. *Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.*
49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma entidade pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma entidade não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.
50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objectiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjectiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir

quer de que a sua promulgação e a sua implementação são virtualmente certas. Em muitos casos evidência objectiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação Esperada de Activos

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

Reembolsos

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

Alterações em Provisões

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

Uso de Provisões

61. *Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.*
62. Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

Aplicação das Regras de Reconhecimento e de Mensuração

Perdas Operacionais Futuras

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

Contratos Onerosos

66. *Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.*
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os acontecimentos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executórios que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.
68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se

espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36 *Imparidade de Activos*).

Reestruturação

70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação:
- (a) venda ou cessação de uma linha de negócios;
 - (b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a realocização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
 - (c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e
 - (d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.
71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14 sejam satisfeitos. Os parágrafos 72-83 estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.
72. ***Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma entidade:***
- (a) tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:***
 - (i) o negócio ou parte de um negócio em questão;***
 - (ii) as principais localizações afectadas;***
 - (iii) a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços;***
 - (iv) os dispêndios que serão levados a efeito; e***
 - (v) quando será implementado o plano; e***
 - (b) tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.***
73. A evidência de que uma entidade tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao dismantelar a fabrica ou ao vender activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas

válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade levará a efeito a reestruturação.

74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à entidade de alterar os seus planos.
75. Uma decisão de reestruturação da gerência ou do conselho tomada antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes da data de balanço:
 - (a) iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou
 - (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afectados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para levantar nos mesmos expectativas válidas de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação, ou se anunciar as suas principais características àqueles afectados pelo plano, só depois da data do balanço, é exigida divulgação segundo a IAS 10 *Acontecimentos após a Data do Balanço*, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras.

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros acontecimentos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a entidade tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.
77. Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da gerência (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantes antes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.
78. ***Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.***
79. Mesmo quando uma entidade tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a entidade estará em

condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.

80. *Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam ou:*
(a) *necessariamente consequentes da reestruturação; ou*
(b) *não associados às actividades continuadas da entidade.*
81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como;
(a) nova formação ou realocização de pessoal que continua;
(b) marketing; ou
(c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.
- Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.
82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.
83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

Divulgação

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

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

Disposições Transitórias

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

Data de Eficácia

95. *Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma entidade aplicar esta Norma para períodos que tenham início antes de 1 Julho 1999, ela deve divulgar esse facto.*
96. [Eliminado]

Norma Internacional de Contabilidade 38

Activos Intangíveis

Esta versão inclui emendas resultantes de IFRSs novas e emendadas emitidas até 31 de Março de 2004.

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Objectivo	1
Âmbito	2 - 7
Definições	8 - 17
Activos Intangíveis	9 - 17
<i>Identificabilidade</i>	11 - 12
<i>Controlo</i>	13 - 16
<i>Benefícios Económicos Futuros</i>	17
Reconhecimento e Mensuração	18 - 67
Aquisição Separada	25 - 32
Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais	33 - 43
<i>Mensuração do Justo Valor de um Activo Intangível</i>	
<i>Adquirido numa Concentração de Actividades Empresariais</i>	35 - 41
<i>Dispêndio Subsequente num Projecto de Pesquisa e</i>	
<i>Desenvolvimento em Curso Adquirido</i>	42 - 43
Aquisição por meio de um Subsídio do Governo	44
Trocas de Activos	45 - 47
Goodwill Gerado Internamente	48 - 50
Activos Intangíveis Gerados Internamente	51 - 67
<i>Fase de Pesquisa</i>	54 - 56
<i>Fase de Desenvolvimento</i>	57 - 64
<i>Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente</i>	65 - 67
Reconhecimento de um Gasto	68 - 71
Gastos Passados a não serem Reconhecidos como um Activo	71
Mensuração Após Reconhecimento	72 - 87
Modelo do Custo	74
Modelo de Revalorização	75 - 87
Vida Útil	88 - 96
Activos Intangíveis com Vidas Úteis Finitas	97 - 106
Período de Amortização e Método de Amortização	97 - 99
Valor Residual	100 - 103
Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização	104 - 106
Activos Intangíveis com Vidas Úteis Indefinidas	107 - 110
Revisão da Avaliação da Vida Útil	109 - 110
Recuperabilidade da Quantia Escriturada – Perdas por Imparidade	111
Retiradas e Alienações	112 - 117
Divulgação	118 - 128
Geral	118 - 123
Activos Intangíveis Mensurados após Reconhecimento usando o	
Modelo de Revalorização	124 - 125
Dispêndios de Pesquisa e Desenvolvimento	126 - 127
Outras Informações	128
Disposições Transitórias e Data de Eficácia	129 - 132
Trocas de Activos Semelhantes	131
Aplicação Antecipada	132
Retirada da IAS 38 (emitida em 1998)	133

A Norma Internacional de Contabilidade 38 Activos Intangíveis (IAS38) está desenvolvida nos parágrafos 1-133. Todos os parágrafos têm igual autoridade, mas retêm o formato IASC da Norma quando esta foi adoptada pelo IASB. A IAS1 deve ser lida no contexto do seu objectivo e das Bases para Conclusões, do Prefácio às Normas Internacionais de Relato Financeiro e da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. A IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros proporciona uma base para seleccionar e aplicar políticas contabilísticas na falta de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade 38

Activos Intangíveis

Objectivo

1. O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de activos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas. Esta Norma exige que uma entidade reconheça um activo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de activos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de activos intangíveis.

Âmbito

2. *Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:*
 - (a) *activos intangíveis que se encontrem no âmbito de outra Norma;*
 - (b) *activos financeiros, tal como definido na IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração; e*
 - (c) *direitos mineiros e dispêndio com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, minérios, petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.*
3. Se uma outra Norma prescrever a contabilização de um tipo específico de activo intangível, uma entidade aplica essa Norma em vez desta Norma. Por exemplo, esta Norma não se aplica a:
 - (a) activos intangíveis detidos por uma entidade para venda no decurso ordinário da actividade empresarial (ver a IAS 2 *Inventários* e a IAS 11 *Contratos de Construção*).
 - (b) activos por impostos diferidos (ver a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*);
 - (c) locações que estejam dentro do âmbito da IAS 17 *Locações*.
 - (d) activos provenientes de benefícios dos empregados (ver a IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).
 - (e) activos financeiros tal como definidos na IAS 39. O reconhecimento e a mensuração de alguns activos financeiros estão tratados na IAS 27 *Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas*, na IAS 28 *Investimentos em Associadas* e na IAS 31 *Interesses em Empreendimentos Conjuntos*.
 - (f) goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais (ver a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*).
 - (g) custos de aquisição diferidos, e activos intangíveis, resultantes dos direitos contratuais de uma seguradora segundo contratos de seguros no âmbito da IFRS 4

Contratos de Seguros. A IFRS 4 define os requisitos específicos de divulgação para aqueles custos de aquisição diferidos mas não para aqueles activos intangíveis. Portanto, os requisitos de divulgação nesta Norma aplicam-se a esses activos intangíveis.

- (h) activos intangíveis não correntes classificados como detidos para venda (ou incluídos num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas*.
- 4. Alguns activos intangíveis podem estar contidos numa substância física tal como um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme. Ao determinar se um activo que incorpore tanto elementos intangíveis como tangíveis deve ser tratado segundo a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* ou como um activo intangível segundo esta Norma, a entidade usa o juízo de valor para avaliar qual o elemento mais significativo. Por exemplo, o software de computador de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respectivo e é tratado como activo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o software não for uma parte integrante do hardware respectivo, o software de computador é tratado como um activo intangível.
- 5. Esta Norma aplica-se, entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e actividades de pesquisa e desenvolvimento. As actividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimentos. Por isso, se bem que estas actividades possam resultar num activo com substância física (por exemplo, num protótipo), o elemento físico do activo é secundário em relação ao seu componente intangível, i.e. o conhecimento incorporado no mesmo.
- 6. No caso de uma locação financeira, o activo subjacente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, um locatário contabiliza um activo intangível, detido sob uma locação financeira, de acordo com esta Norma. Os direitos protegidos por acordos de licenciamento de itens tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights são excluídos do âmbito da IAS 17 e caem dentro do âmbito desta Norma.
- 7. As exclusões do âmbito de uma Norma podem ocorrer se as actividades ou transacções forem tão especializadas que dêem origem a questões contabilísticas que podem necessitar de ser tratadas de uma maneira diferente. Tais questões surgem na contabilização dos dispêndios com a exploração de, ou desenvolvimento e extracção de, petróleo, gás e depósitos minerais em indústrias extractivas e no caso de contratos de seguros. Por isso, esta Norma não se aplica a dispêndios com tais actividades e contratos. Porém, esta Norma aplica-se a outros activos intangíveis usados (tais como software de computador), e a outros dispêndios incorridos (tais como custos de arranque), em indústrias extractivas ou por seguradoras.

Definições

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

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

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

A data de acordo para uma concentração de actividades empresariais é a data em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado e, no caso de entidades cotadas, anunciado ao público. No caso de um takeover hostil, a data mais recente em que um acordo substantivo entre as partes concentradas é celebrado é a data em que um número suficiente dos proprietários da adquirida aceitam a oferta da adquirente para que esta obtenha o controlo da adquirida.

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

Um activo é um recurso:

- (a) controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados; e
- (b) do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após dedução de qualquer amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas a ele inerentes.

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, ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRSs, por exemplo, a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções.

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

Desenvolvimento é a aplicação das descobertas derivadas da 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.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Justo valor de um activo é a quantia pela qual esse activo podia ser trocado entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não existe relacionamento entre elas.

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

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

Activos monetários são dinheiros devidos e activos a ser recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

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

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

Vida útil é:

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

Activos Intangíveis

9. As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, concepção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.
10. Nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um activo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Porém, se o item for adquirido numa concentração de actividades empresariais, faz parte do goodwill reconhecido à data da aquisição (ver parágrafo 68).

Identificabilidade

11. A definição de um activo intangível exige que um activo intangível seja identificável para o distinguir do goodwill. O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Os benefícios económicos futuros podem

resultar de sinergias entre os activos identificáveis adquiridos ou de activos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento nas demonstrações financeiras mas pelos quais a adquirente está preparada para fazer um pagamento na concentração de actividades empresariais.

12. Um activo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um activo intangível quando:

- (a) for separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou**
- (b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.**

Controlo

- 13. Uma entidade controla um activo se a entidade 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 de controlar os benefícios económicos futuros de um activo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam imponíveis num tribunal. Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é uma condição necessária para o controlo porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros de alguma outra maneira.
- 14. O mercado e o conhecimento técnico podem dar origem a benefícios económicos futuros. Uma entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento estiver protegido por direitos legais tais como copyrights, uma restrição de acordos de comércio (quando permitido) ou por deveres legais dos empregados de manter a confidencialidade.
- 15. Uma entidade pode ter uma equipa de pessoal habilitado e pode ser capaz de identificar capacidades incrementais do pessoal que conduzam a benefícios económicos futuros derivados da formação. A entidade pode também esperar que o pessoal continue a pôr as suas capacidades ao dispor da entidade. Porém, geralmente uma entidade não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos futuros provenientes de uma equipa de pessoal habilitado e da formação para que estes itens satisfaçam a definição de um activo intangível. Por uma razão semelhante, é improvável que uma gestão específica ou um talento técnico satisfaça a definição de activo intangível, a menos que esteja protegido por direitos legais para usá-lo e obter dele os benefícios económicos futuros esperados e que também satisfaça as outras partes da definição.
- 16. Uma entidade pode ter uma carteira de clientes ou uma quota de mercado e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a empresa. Porém, na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, a entidade geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios

económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de activos intangíveis. Na ausência de direitos legais para proteger os relacionamentos com os clientes, as transacções de troca para os mesmos relacionamentos com os clientes ou outros semelhantes (que não sejam como parte de uma concentração de actividades empresariais) constituem prova de que a entidade está não obstante capacitada para controlar os benefícios económicos futuros esperados que fluam dos relacionamentos com os clientes. Dado que essas transacções de troca também constituem prova de que os relacionamentos com os clientes são separáveis, esses relacionamentos com os clientes satisfazem a definição de activo intangível.

Benefícios Económicos Futuros

17. 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.

Reconhecimento e Mensuração

18. O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:
 - (a) a definição de um activo intangível (ver parágrafos 8-17); e
 - (b) os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 21-23).

Este requisito aplica-se aos custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e aqueles incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.
19. Os parágrafos 25-32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento a activos intangíveis adquiridos separadamente, e os parágrafos 33-43 tratam da sua aplicação a activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais. O parágrafo 44 trata da mensuração inicial dos activos intangíveis adquiridos por meio de subsídio governamental, os parágrafos 45-47 das trocas de activos intangíveis e os parágrafos 48-50 do tratamento do goodwill gerado internamente. Os parágrafos 51-67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos activos intangíveis gerados internamente.
20. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um tal activo ou substituições de parte do mesmo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos esperados incorporados num activo intangível existente em vez de corresponder à definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível em

particular em vez de à empresa como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 63, os dispêndios subsequentes com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos. Tal acontece porque um tal dispêndio não pode ser distinguido do dispêndio para desenvolver o negócio como um todo.

21. *Um activo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:*
 - (a) *for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao activo fluam para a entidade; e*
 - (b) *o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.*
22. *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.*
23. Uma entidade usa o juízo de valor para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.
24. *Um activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.*

Aquisição Separada

25. Normalmente, o preço que uma entidade paga para adquirir separadamente um activo intangível reflecte as expectativas acerca da probabilidade de que os benefícios económicos futuros esperados incorporados no activo irão fluir para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido no custo do activo. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos separadamente.
26. Além disso, o custo de um activo intangível adquirido separadamente pode normalmente ser mensurado com fiabilidade. Isto é particularmente assim quando a retribuição de compra for na forma de dinheiro ou outros activos monetários.
27. O custo de um activo intangível adquirido separadamente compreende:
 - (a) 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
 - (b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido.

28. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;
 - (b) honorários profissionais resultantes directamente de levar o activo até à sua condição de funcionamento; e
 - (c) custos de testes para concluir se o activo funciona correctamente.
29. Exemplos de dispêndios que não fazem parte do custo de um activo intangível são:
- (a) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
 - (b) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
 - (c) custos de administração e outros custos gerais.
30. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando o activo está na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:
- (a) os custos incorridos enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda esteja para ser colocado em uso; e
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do activo.
31. Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são necessárias para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são necessárias para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados de operações inerentes são reconhecidos imediatamente nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.
32. Se o pagamento de um activo intangível for diferido para além do prazo normal de crédito, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período do crédito a não ser que seja capitalizada de acordo com o tratamento de capitalização permitido na IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos*.

Aquisição como Parte de uma Concentração de Actividades Empresariais

33. De acordo com a IFRS 3 *Concentrações de Actividades Empresariais*, se um activo intangível for adquirido numa concentração de actividades empresariais, o custo desse activo intangível é o seu justo valor à data da aquisição. O justo valor de um activo intangível reflecte as expectativas do mercado relativas à probabilidade de que os benefícios económicos futuros incorporados no activo fluam para a entidade. Por outras palavras, o efeito da probabilidade é reflectido na mensuração do justo valor do activo intangível. Assim, o critério de reconhecimento da probabilidade no parágrafo 21(a) é sempre considerado como estando satisfeito para activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais.
34. Portanto, de acordo com esta Norma e com a IFRS 3, uma adquirente reconhece na data da aquisição separadamente do goodwill um activo intangível da adquirida se o justo valor do activo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o activo ter sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. Isto significa que a adquirente reconhece como um activo separadamente do goodwill um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado. Um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso de uma adquirida corresponde à definição de activo intangível quando:
- (a) corresponde à definição de activo; e
 - (b) é identificável, i.e. separável, ou decorre de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do Justo Valor de um Activo Intangível Adquirido numa Concentração de Actividades Empresariais

35. O justo valor de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais pode normalmente ser mensurado com fiabilidade suficiente para ser reconhecido separadamente do goodwill. Quando, para as estimativas usadas para mensurar o justo valor de um activo intangível, existir uma série de possíveis desfechos com diferentes probabilidades, essa incerteza entra na mensuração do justo valor do activo, em vez de demonstrar uma incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor. Se um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver uma vida útil finita, existe o pressuposto refutável de que o seu justo valor poderá ser mensurado com fiabilidade.
36. Um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais pode ser separável, mas apenas em conjunto com um activo tangível ou intangível relacionado. Por exemplo, o título de publicação de uma revista pode não ser capaz de ser vendido separadamente da respectiva base de dados de assinantes, ou uma marca comercial de água mineral pode estar relacionada com uma determinada fonte e não ser possível vendê-la separadamente da fonte. Nesses casos, a adquirente reconhece o grupo de

activos como um único activo separadamente do goodwill se os justos valores individuais dos activos do grupo não forem fiavelmente mensuráveis.

37. Da mesma forma, os termos ‘marca’ e ‘nome de marca’ são muitas vezes usados como sinónimos para marcas comerciais e outras marcas. Contudo, os primeiros são termos gerais de marketing que são tipicamente usados para referir um grupo de activos complementares tais como uma marca comercial (ou marca de serviço) e o seu nome comercial relacionado, fórmulas, receitas e especialização tecnológica. A adquirente reconhece como activo único um grupo de activos intangíveis complementares que compreenda uma marca se os justos valores individuais dos activos complementares não forem fiavelmente mensuráveis. Se os justos valores individuais dos activos complementares forem fiavelmente mensuráveis, uma adquirente pode reconhecê-los como um activo único desde que os activos individuais tenham vidas úteis semelhantes.
38. As únicas circunstâncias em que pode não ser possível mensurar fiavelmente o justo valor de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais são quando o activo intangível resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais e ou:
 - (a) não for separável; ou
 - (b) for separável, mas não houver história ou evidência de transacções de troca para os mesmos activos ou semelhantes, e a estimativa de outra forma do justo valor estivesse dependente de variáveis não mensuráveis.
39. Os preços de mercado cotados num mercado activo proporcionam a estimativa mais fiável do justo valor de um activo intangível (ver também o parágrafo 78). O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Se os preços correntes de oferta não estiverem disponíveis, o preço da transacção semelhante mais recente pode proporcionar um critério do qual se pode derivar o justo valor, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data à qual o justo valor do activo seja estimado.
40. Se não existir mercado activo para um activo intangível, o seu justo valor é a quantia que a entidade teria de pagar, à data da aquisição, pelo activo numa transacção entre partes conhecedoras não relacionadas e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes.
41. As entidades que estão regularmente envolvidas na compra e venda de activos intangíveis únicos podem ter desenvolvido técnicas de estimar os seus justos valores indirectamente. Estas técnicas podem ser usadas para a mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa concentração de actividades empresariais se o seu objectivo for o de estimar o justo valor e se reflectirem transacções e práticas correntes do sector ao qual o activo pertença. Estas técnicas incluem, quando apropriado:
 - (a) a aplicação de múltiplos reflectindo transacções de mercado correntes a indicadores que estimulem a rentabilidade do activo (tal como rédito, acções de mercado e

lucro operacional) ou ao fluxo de royalties que poderia ser obtido com o licenciamento do activo intangível a outra parte numa transacção em que não existe relacionamento entre as partes (como na abordagem 'dispensa de royalty'); ou

- (b) o desconto de fluxos de caixa líquidos futuros estimados do activo.

Dispêndio Subsequente num Projecto de Pesquisa e Desenvolvimento em Curso Adquirido

42. *O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento que:*

- (a) se relacione com um projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível; e*
- (b) seja incorrido após a aquisição desse projecto*
deve ser contabilizado de acordo com os parágrafos 54-62.

43. A aplicação dos requisitos dos parágrafos 54-62 significa que o dispêndio subsequente num projecto de pesquisa ou investigação em curso adquirido separadamente ou numa concentração de actividades empresariais e reconhecido como activo intangível é:

- (a) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de pesquisa;
- (b) reconhecido como um gasto quando incorrido se for dispêndio de desenvolvimento que não satisfaça os critérios de reconhecimento como activo intangível do parágrafo 57; e
- (c) adicionado à quantia escriturada do projecto de pesquisa ou desenvolvimento em curso adquirido se for dispêndio de desenvolvimento que satisfaça os critérios de reconhecimento do parágrafo 57.

Aquisição por meio de um Subsídio do Governo

44. Em alguns casos, um activo intangível pode ser adquirido livre de encargos, ou por retribuição nominal, por meio de um subsídio do governo. Isto pode acontecer quando um governo transferir ou imputar a uma entidade activos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos. De acordo com a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*, uma entidade pode escolher reconhecer inicialmente pelo justo valor tanto o activo intangível como o subsídio. Se uma entidade escolher não reconhecer o activo inicialmente pelo justo valor, a entidade reconhece inicialmente o activo por uma quantia nominal (o outro tratamento permitido pela IAS 20) mais qualquer dispêndio que seja directamente atribuível para preparar o activo para o seu uso pretendido.

Trocas de Activos

45. Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por

outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente desreconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

46. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

- (a) a configuração (i.e. risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
- (b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca; e
- (c) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

47. O parágrafo 21(b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo possam ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

Goodwill Gerado Internamente

48. *O goodwill gerado internamente não deve ser reconhecido como um activo.*

49. Em alguns casos, é incorrido dispêndio para gerar benefícios económicos futuros, mas isso não resulta na criação de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento desta Norma. Tal dispêndio é muitas vezes descrito como contribuindo para o goodwill gerado internamente. O goodwill gerado internamente não é reconhecido como activo 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.

50. As diferenças entre o valor de mercado de uma entidade e a quantia escriturada dos seus activos líquidos identificáveis em qualquer momento podem captar uma série de factores que afectem o valor da entidade. Contudo, tais diferenças não representam o custo dos activos intangíveis controlados pela entidade.

Activos Intangíveis Gerados Internamente

51. Por vezes, é difícil avaliar se um activo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento por causa de problemas em:

- (a) identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e
- (b) determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 52-67 a todos os activos intangíveis gerados internamente.

52. Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a geração do activo em:

- (a) uma fase de pesquisa; e
- (b) uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos ‘pesquisa’ e ‘desenvolvimento’ estejam definidos, os termos ‘fase de pesquisa’ e ‘fase de desenvolvimento’ têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

53. Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projecto como se fosse incorrido somente na fase de pesquisa.

Fase de Pesquisa

54. *Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.*

55. Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

56. Exemplos de actividades de pesquisa são:

- (a) actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- (b) a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
- (c) a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de Desenvolvimento

57. *Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:*

- (a) *a viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda.*
- (b) *a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo.*
- (c) *a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível.*
- (d) *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.*
- (e) *a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível.*
- (f) *a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.*

58. Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

59. Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

- (a) a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
- (b) a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
- (c) a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e
- (d) a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

60. Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da IAS 36 *Imparidade de Activos*. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na IAS 36.
61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada por, por exemplo, um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.
62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.
63. ***As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.***
64. Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis.

Custo de um Activo Intangível Gerado Internamente

65. O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade do parágrafo 24 é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento dos parágrafos 21, 22 e 57. O parágrafo 71 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.
66. O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os custos directamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:
 - (a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;
 - (b) os custos dos benefícios dos empregados (tal como definido na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) resultantes da geração do activo intangível;
 - (c) as taxas de registo de um direito legal; e
 - (d) a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

67. O que se segue não são componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:
- (a) os dispêndios com vendas, administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;
 - (b) ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o activo atingir o desempenho planeado; e
 - (c) dispêndios com a formação do pessoal para operar o activo.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 65

Uma entidade está a desenvolver um novo processo de produção. Durante 20X5, os dispêndios incorridos foram 1.000 UM*, das quais 900 UM foram incorridas antes de 1 de Dezembro de 20X5 e 100 UM foram incorridas entre 1 de Dezembro de 20X5 e 31 de Dezembro de 20X5. A entidade é capaz de demonstrar que, em 1 de Dezembro de 20X5, o processo de produção satisfazia os critérios de reconhecimento como um activo intangível. A quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo os exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 500 UM.

No fim de 20X5, o processo de produção é reconhecido como um activo intangível por um custo de 100 UM (dispêndio incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram satisfeitos, isto é, 1 de Dezembro de 20X5). O dispêndio de 900 UM incorrido antes de 1 de Dezembro de 20X5 foi reconhecido como um gasto porque os critérios de reconhecimento não foram satisfeitos até 1 de Dezembro de 20X5. Este dispêndio não faz parte do custo do processo de produção reconhecido no balanço.

Durante 20X6, o dispêndio incorrido foi de 2.000 UM. No fim de 20X6, a quantia recuperável do know-how incorporado no processo (incluindo exfluxos de caixa futuros para concluir o processo antes de ele estar disponível para uso) é estimada em 1.900 UM.

No fim de 20X6, o custo do processo de produção é de 2.100 UM (dispêndio de 100 UM reconhecido no fim de 20X5 mais dispêndio de 2.000 UM reconhecido em 20X6). A entidade reconhece uma perda por imparidade de 200 UM para ajustar a quantia escriturada do processo antes da perda por imparidade (2.100 UM) à sua quantia recuperável (1.900 UM). Esta perda por imparidade será revertida num período subsequente se os requisitos da IAS 36 para a reversão de uma perda por imparidade forem satisfeitos.

* Nesta Norma, as quantias monetárias estão denominadas em «unidades monetárias»(UM).

Reconhecimento de um Gasto

68. *O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido a menos que:*
- (a) *faça parte do custo de um activo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento (ver parágrafos 18-67); ou*
 - (b) *o item seja adquirido numa concentração de actividades empresariais e não possa ser reconhecido como um activo intangível. Se este for o caso, este dispêndio (incluído no custo da concentração de actividades empresariais) deve fazer parte da quantia atribuída ao goodwill à data da aquisição (ver a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais).*
69. Em alguns casos, o dispêndio é incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros a uma entidade, mas nenhum activo intangível ou outro activo é adquirido ou criado que possa ser reconhecido. Nestes casos, o dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido. Por exemplo, excepto quando formar parte do custo de uma concentração de actividades empresariais, o dispêndio com pesquisa é reconhecido como um gasto quando for incorrido (ver o parágrafo 54). Outros exemplos de dispêndio que seja reconhecido como um gasto quando for incorrido incluem:
- (a) dispêndio com actividades de arranque (i.e. custos de arranque), a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de activo fixo tangível de acordo com a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Os custos de arranque podem consistir em custos de estabelecimento tais como os custos legais ou de secretariado incorridos no estabelecimento de uma entidade legal, dispêndios para abrir novas instalações ou negócio (i.e. custos pré-abertura) ou dispêndios para iniciar novas unidades operacionais ou lançar novos produtos ou processos (i.e. custos pré-operacionais).
 - (b) dispêndios com actividades de formação.
 - (c) dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.
 - (d) dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.
70. O parágrafo 68 não exclui o reconhecimento de um pré-pagamento como um activo quando o pagamento pela entrega de bens ou serviços tenha sido feito antes da entrega de bens ou da prestação de serviços.

Gastos Passados a não serem Reconhecidos como um Activo

71. *O dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um activo intangível em data posterior.*

Mensuração Após Reconhecimento

72. *Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 74 ou o modelo de reavaliação do parágrafo 75 como sua política contabilística. Se um activo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros activos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado activo para esses activos.*
73. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Os itens de uma classe de activos intangíveis são simultaneamente revalorizados para evitar revalorizações selectivas de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que representem uma mistura de custos e de valores em datas diferentes.

Modelo do Custo

74. *Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.*

Modelo de Revalorização

75. *Após o reconhecimento inicial, um activo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado activo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data do balanço a quantia escriturada do activo não difira materialmente do seu justo valor.*
76. O modelo de revalorização não permite:
- (a) a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como activos; ou
 - (b) o reconhecimento inicial de activos intangíveis por quantias que não sejam o custo.
77. O modelo de revalorização é aplicado depois de um activo ter sido inicialmente reconhecido pelo seu custo. Porém, se apenas parte do custo de um activo intangível for reconhecido como um activo porque o activo só satisfaz os critérios de reconhecimento a meio do seu processo de fabrico (ver parágrafo 65), o modelo de revalorização pode ser aplicado ao total desse activo. Além disso, o modelo de revalorização pode ser aplicado a um activo intangível que tenha sido recebido por meio de um subsídio do governo e reconhecido por uma quantia nominal (ver parágrafo 44).
78. Não é vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no parágrafo 8 para um activo intangível, se bem que isto possa acontecer. Por exemplo, em algumas jurisdições, pode existir um mercado activo para licenças de táxis livremente

transferíveis, licenças de pesca ou quotas de produção. Contudo, pode não existir um mercado activo para marcas, cabeçalhos de jornais, direitos de editar músicas e filmes, patentes ou marcas comerciais, porque cada um de tais activos é único. Além disso, se bem que activos intangíveis sejam comprados e vendidos, os contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais, sendo as transacções relativamente pouco frequentes. Por estas razões, o preço pago por um activo pode não proporcionar evidência suficiente do justo valor de um outro. Além disso, os preços não estão muitas vezes disponíveis publicamente.

79. A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos activos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional. Alguns activos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais. Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para activos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.
80. Se um activo intangível for revalorizado, qualquer amortização acumulada à data da revalorização é ou:
 - (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia bruta escriturada do activo de forma a que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a sua quantia revalorizada; ou
 - (b) eliminada contra a quantia bruta escriturada do activo e a quantia líquida reexpressa como a quantia revalorizada do activo.
81. *Se um activo intangível numa classe de activos intangíveis revalorizados não puder ser revalorizado porque não há qualquer mercado activo para esse activo, o activo deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização e perdas por imparidade acumuladas.*
82. *Se o justo valor de um activo intangível revalorizado já não puder ser determinado com referência a um mercado activo, a quantia escriturada do activo deve ser a sua quantia revalorizada à data da última revalorização com referência ao mercado activo menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.*
83. O facto de já não existir um mercado activo para um activo intangível revalorizado pode indicar que o activo pode estar com imparidade e que ele necessita de ser testado de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.
84. Se o justo valor do activo puder ser determinado com referência a um mercado activo numa data de mensuração subsequente, o modelo de revalorização é aplicado a partir dessa data.
85. *Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos*

resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.

86. *Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*
87. O excedente de revalorização acumulado incluído no capital próprio só pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o excedente for realizado. O excedente total pode ser realizado pela retirada ou pela alienação do activo. Porém, algum do excedente pode ser realizado logo que o activo seja usado pela entidade; em tal caso, a quantia do excedente realizado é a diferença entre a amortização baseada na quantia escriturada valorizada do activo e a amortização que teria sido reconhecida baseada no custo histórico do activo. A transferência do excedente de revalorização para resultados retidos não é feita através da demonstração dos resultados.

Vida Útil

88. *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 produção ou de 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.*
89. A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado (ver parágrafos 97-106), e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é (ver parágrafos 107-110). Os Exemplos Ilustrativos que acompanham esta Norma ilustram a determinação da vida útil para diferentes activos intangíveis, e a contabilização subsequente para esses activos com base nas determinações da vida útil.
90. Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:
 - (a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;
 - (b) os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;
 - (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
 - (d) a estabilidade do sector em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;
 - (e) acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

- (f) o nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
 - (g) o período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas; e
 - (h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.
91. O termo 'indefinida' não significa 'infinita'. A vida útil de um activo intangível reflecte apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o activo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do activo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um activo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o activo nesse padrão de desempenho.
92. Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o software de computadores e muitos outros activos intangíveis são susceptíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.
93. A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.
94. ***A vida útil de um activo intangível que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo. 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.***
95. Podem existir tanto factores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os factores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os factores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinados por estes factores.
96. A existência dos seguintes factores, entre outros, indica que uma entidade deveria ser capaz de renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem um custo significativo:
- (a) há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de que os terceiros darão o seu consentimento;
 - (b) há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e

- (c) o custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação.

Se o custo da renovação for significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação, o custo de ‘renovação’ representa, em substância, o custo de aquisição de um novo activo intangível à data de renovação.

Activos Intangíveis com Vidas Úteis Finitas

Período de Amortização e Método de Amortização

97. *A quantia depreciável de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência. A amortização deve cessar na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido. O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que esta ou outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.*
98. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta e o método da unidade de produção. O método usado é seleccionado na base do modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.
99. A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver IAS 2 *Inventários*).

Valor Residual

100. *O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:*
- (a) haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou*
 - (b) haja um mercado activo para o activo e:*
 - (i) o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e*
 - (ii) seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.*
101. A quantia depreciável de um activo com uma vida útil finita é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do fim da sua vida económica.
102. Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes à data da estimativa para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o activo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de cada ano financeiro. De acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, uma alteração no valor residual do activo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.
103. O valor residual de um activo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o débito de amortização do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Revisão do Período de Amortização e do Método de Amortização

104. *O período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a IAS 8.*
105. Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da vida útil é desapropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.
106. Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um activo intangível pode alterar-se. Por exemplo, pode tornar-se evidente que um método de amortização de saldo decrescente

seja apropriado e não um método de linha recta. Um outro exemplo é se o uso dos direitos representados por uma licença é diferido dependendo de acção sobre outros componentes do plano de negócio. Neste caso, os benefícios económicos que fluem do activo só podem vir a ser recebidos em períodos mais tardios.

Activos Intangíveis com Vidas Úteis Indefinidas

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

108. De acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*, a uma entidade é exigido que teste a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada

- (a) anualmente, e
- (b) sempre que haja uma indicação de que o activo intangível pode estar com imparidade.

Revisão da Avaliação da Vida Útil

109. *A vida útil de um activo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse activo. Se não apoiarem, a alteração na avaliação de vida útil de indefinida para finita deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.*

110. De acordo com a IAS 36, a reavaliação da vida útil de um activo intangível como finita em vez de indefinida é um indicador de que o activo pode estar com imparidade. Como resultado, a entidade testa a imparidade do activo comparando a sua quantia recuperável, determinada de acordo com a IAS 36, com a sua quantia escriturada, e reconhecendo qualquer excesso da quantia escriturada em relação à quantia recuperável como uma perda por imparidade.

Recuperabilidade da Quantia Escriturada – Perdas por Imparidade

111. Para determinar se um activo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Activos*. Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

Retiradas e Alienações

112. *Um activo intangível deve ser desreconhecido:*

- (a) *no momento da alienação; ou*

(b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

113. *O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser reconhecido nos resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17 Locações o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.*
114. A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por celebração de uma locação financeira ou por doação). Ao determinar a data da alienação desse activo, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 *Rédito* para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.
115. Se de acordo com o princípio de reconhecimento do parágrafo 21 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de um activo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.
116. A retribuição recebível pela alienação de um activo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do activo intangível for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.
117. A amortização de um activo intangível com uma vida útil finita não cessa quando o activo intangível já não for usado, a não ser que o activo tenha sido totalmente depreciado ou esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5.

Divulgação

Geral

118. *Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:*
- (a) se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;*
 - (b) os métodos de amortização usados para activos intangíveis com vidas úteis finitas;*
 - (c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;*

- (d) *os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;*
 - (e) *uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando:*
 - (i) *adições, indicando separadamente as adições provenientes de desenvolvimento interno, as adquiridas separadamente e as adquiridas através de concentrações de actividades empresariais;*
 - (ii) *activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;*
 - (iii) *aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 75, 85 e 86 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36 Imparidade de Activos (se existirem);*
 - (iv) *perdas por imparidade reconhecidas nos resultados durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver);*
 - (v) *perdas por imparidade revertidas nos resultados durante o período de acordo com a IAS 36 (se houver);*
 - (vi) *qualquer amortização reconhecida durante o período;*
 - (vii) *diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras para a moeda de apresentação, e da transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e*
 - (viii) *outras alterações na quantia escriturada durante o período.*
119. Uma classe de activos intangíveis é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. Exemplos de classes separadas podem incluir:
- (a) (nomes de) marcas comerciais;
 - (b) cabeçalhos e títulos de publicações;
 - (c) software de computadores;
 - (d) licenças e franquias;
 - (e) copyrights, patentes e outros direitos de propriedade industrial, direitos de serviços e operacionais;
 - (f) receitas, fórmulas, modelos, concepções e protótipos; e
 - (g) activos intangíveis em desenvolvimento.
- As classes mencionadas acima são desagregadas (agregadas) em classes mais pequenas (maiores) se isto resultar em informação mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras.
120. Uma entidade deve divulgar informação sobre activos intangíveis com imparidade de acordo com a IAS 36 adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 118(e)(iii)-(v).

121. A IAS 8 exige de uma entidade a divulgação da natureza e da quantia de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito material no período corrente ou que se espere que venha a ter um efeito material nos períodos posteriores. Tais divulgações podem surgir de alterações:
- (a) na avaliação da vida útil de um activo intangível;
 - (b) no método de amortização; ou
 - (c) em valores residuais.
122. *Uma entidade deve também divulgar:*
- (a) *para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida.*
 - (b) *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.*
 - (c) *para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor (ver parágrafo 44):*
 - (i) *o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos;*
 - (ii) *a sua quantia escriturada; e*
 - (iii) *se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização.*
 - (d) *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.*
 - (e) *a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.*
123. Quando uma entidade descrever o(s) factor(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que a vida útil de um activo intangível é indefinida, a entidade considera a lista de factores do parágrafo 90.

Activos Intangíveis Mensurados após Reconhecimento usando o Modelo de Revalorização

124. *Se activos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar o seguinte:*
- (a) *por classe de activos intangíveis:*
 - (i) *a data de eficácia da revalorização;*
 - (ii) *a quantia escriturada de activos intangíveis revalorizados; e*

- (iii) *a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento usando o modelo de custo no parágrafo 74;*
 - (b) *a quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas; e*
 - (c) *os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.*
125. Pode ser necessário agregar as classes de activos revalorizados em classes maiores para finalidades de divulgação. Porém, as classes não são agregadas se isto resultar na combinação de uma classe de activos intangíveis que inclua quantias mensuradas tanto segundo o modelo de custo como o de revalorização.

Dispêndios de Pesquisa e Desenvolvimento

126. *Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.*
127. O dispêndio com pesquisa e desenvolvimento compreende todo o dispêndio que seja directamente atribuível a actividades de pesquisa ou desenvolvimento (ver parágrafos 66 e 67 para orientação sobre o tipo de dispêndio a incluir para a finalidade do requisito de divulgação no parágrafo 126).

Outras Informações

128. Uma entidade é encorajada, mas não se lhe exige, a divulgar a informação seguinte:
- (a) uma descrição de qualquer activo intangível inteiramente amortizado que ainda esteja em uso; e
 - (b) uma breve descrição de activos intangíveis significativos controlados pela entidade mas não reconhecidos como activos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma ou porque foram adquiridos ou gerados antes de a versão da IAS 38 *Activos Intangíveis* emitida em 1998 ter entrado em vigor.

Disposições Transitórias e Data de Eficácia

129. *Se uma entidade optar, de acordo com o parágrafo 85 da IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais, por aplicar a IFRS 3 a partir de qualquer data anterior às datas de eficácia estabelecidas nos parágrafos 78 a 84 da IFRS 3, deve também aplicar esta Norma prospectivamente a partir da mesma data. Assim, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada dos activos intangíveis reconhecidos nessa data. Contudo, a entidade deve, nessa data, aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis dos seus activos intangíveis reconhecidos. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade alterar a sua avaliação da vida útil de um activo, essa alteração deve ser*

contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

130. *Doutro modo, uma entidade deve aplicar esta Norma:*

- (a) à contabilização de activos intangíveis adquiridos em concentrações de actividades empresariais para as quais a data de acordo seja em ou após 31 de Março de 2004; e*
- (b) à contabilização de todos os outros activos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual com início em ou após 31 de Março de 2004. Assim, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada dos activos intangíveis reconhecidos nessa data. Contudo, a entidade deve, nessa data, aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis desses activos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade alterar a sua avaliação da vida útil de um activo, essa alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.*

Trocas de Activos Semelhantes

- 131.** O requisito dos parágrafos 129 and 130(b) relativo à aplicação prospectiva desta Norma significa que se uma troca de activos for mensurada antes da data de eficácia desta Norma com base na quantia escriturada do activo cedido, a entidade não reexpressa a quantia escriturada do activo adquirido para reflectir o seu justo valor na data da aquisição.

Aplicação Antecipada

- 132.** *As entidades às quais se aplica o parágrafo 130 são encorajadas a aplicar os requisitos desta Norma antes das datas de eficácia especificadas no parágrafo 130. Contudo, se uma entidade aplicar esta Norma antes dessas datas de eficácia, também deve aplicar a IFRS 3 e a IAS 36 Imparidade de Activos (revista em 2004) ao mesmo tempo.*

Retirada da IAS 38 (emitida em 1998)

- 133.** Esta Norma substitui a IAS 38 *Activos Intangíveis* (emitida em 1998).

ANEXO III

Peças Contabilísticas

O presente anexo estabelece os requisitos mínimos de divulgação no balanço e na demonstração de resultados, em conformidade com as Normas de Contabilidade.

Empresa ABC		
Balanço		
<i>Em 31/12/200C</i>		
	(Unid.: MOP)	
	200C	200B
Activos		
<i>Activos não correntes</i>		
Activos fixos tangíveis	x	x
Activos intangíveis	x	x
Investimentos de longo prazo	x	x
	x	x
<i>Activos correntes</i>		
Inventários	x	x
Dívidas a receber comerciais e outras	x	x
Pré-pagamentos	x	x
Caixa e equivalentes de caixa	x	x
	x	x
Total dos Activos	x	x
Capitais Próprios e Passivos		
Capitais Próprios		
Capital	x	x
Reservas	x	x
Resultados acumulados transitados	x	x
	x	x
Total dos Capitais Próprios	x	x
Passivos		
<i>Passivos não correntes</i>		
Passivos de longo prazo	x	x
<i>Passivos correntes</i>		
Dívidas a pagar comerciais e outras	x	x
Provisões para imposto sobre o rendimento	x	x
Passivos de longo prazo a reembolsar dentro de 1 ano	x	x
Empréstimos de curto prazo e descobertos bancários	x	x
Provisões de garantia	x	x

Total de passivos correntes	x	x
Total dos Passivos	x	x
Total dos Capitais Próprios e Passivos	x	x

Empresa ABC
Demonstração de Resultados
Em 31/12/200C

(Unid.: MOP)

	200C	200B
Réditos	x	x
Custo das vendas	(x)	(x)
<i>Lucro bruto</i>	x	x
Outros rendimentos operacionais	x	x
Gastos com o pessoal	(x)	(x)
Gastos de depreciação e de amortização	(x)	(x)
Outros gastos operacionais	(x)	(x)
<i>Lucro operacional</i>	x	x
Gastos financeiros	(x)	(x)
Rendimento de investimento	x	x
Outros rendimentos	x	x
<i>Resultado antes de impostos</i>	x	x
Imposto sobre o rendimento	(x)	(x)
Resultado do período	x	x



印務局

Imprensa Oficial

每份價銀 \$801.00

PREÇO DESTE NÚMERO \$ 801,00