第 4 期

第 一 組

澳門特別行政區公報
由第一組及第二組組成

二零零七年一月二十二日，星期一

Número 4

I

SÉRIE

do *Boletim Oficial* da Região Administrativa Especial de Macau, constituído pelas séries I e II

Segunda-feira, 22 de Janeiro de 2007

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

副 刊
SUPLEMENTO

目 錄

澳門特別行政區

經濟財政司司長辦公室：

第 2/2007 號經濟財政司司長批示，核准《一般財務報告準則》的應用指南。 82

SUMÁRIO

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

Gabinete do Secretário para a Economia e Finanças:

Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 2/2007, que aprova o Guia para a aplicação das Normas Sucintas de Relato Financeiro. 82

印務局，澳門官印局街。電話：2857 3822 • 傳真：2859 6802 • 電子郵件：info@imprensa.macau.gov.mo
Imprensa Oficial, Rua da Imprensa Nacional — Macau. *Tel.: 2857 3822 • Fax: 2859 6802 • E-mail:* info@imprensa.macau.gov.mo
網址*Website:* http://www.imprensa.macau.gov.mo

澳門特別行政區

經濟財政司司長辦公室

第2/2007號經濟財政司司長批示

經濟財政司司長行使《澳門特別行政區基本法》第六十四條賦予的職權，並根據第25/2005號行政法規第十條的規定，作出本批示。

一、核准載於本批示附件內第25/2005號行政法規第一條第二款所指有關《一般財務報告準則》的應用指南，該等指南為本批示的組成部分。

二、本批示自公佈翌日起生效。

二零零七年一月十五日

經濟財政司司長　譚伯源

REGIÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU

GABINETE DO SECRETÁRIO PARA A ECONOMIA E FINANÇAS

Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 2/2007

Usando da faculdade conferida pelo artigo 64.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e nos termos do artigo 10.º do Regulamento Administrativo n.º 25/2005, o Secretário para a Economia e Finanças manda:

1. É aprovado o Guia para a aplicação das Normas Sucintas de Relato Financeiro a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º do Regulamento Administrativo n.º 25/2005, em anexo ao presente despacho, do qual faz parte integrante.

2. O presente despacho entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

15 de Janeiro de 2007.

O Secretário para a Economia e Finanças, *Tam Pak Yuen.*

附件

《一般財務報告準則》

應用指南

目 錄

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

首次採用《一般財務報告準則》的處理

【第1條—財務報表的列報】應用指南

【說明】

本指南包括兩個部份：

（1） 財務報表的樣本

（2） 財務報表列報和披露清單

【財務報表的樣本】

樣本有限公司之財務報表乃根據2005年12月30日公佈之第25/2005號行政法規核准之《一般財務報告準則》而編製。

此財務報表示例僅作為參考，並不代表是最佳或唯一可接受之財務報表格式。此財務報表樣本是用以重點說明規定公佈之事項，及方便翻查參考資料。樣本內容不一定代表最佳之會計處理方法或列報方式，亦不應被視為唯一可以接納之列報方式。財務報表之編報乃行政管理機關之責任，行政管理機關應根據企業之情況，選擇適當的列報方式。

此樣本已載列最常見的披露事項，但並無涵蓋財務報表以外可能需要披露的所有事項。

參考準則

樣本有限公司
損益表
截至二零零 C 年十二月三十一日止年度

單位：澳門元

		附註	200C 澳門元	200B 澳門元
第 1.21 段(1)	**收入**	3	x	x
第 1.25 段	銷售成本		(x)	(x)
第 1.22 段	**毛利**		x	x
第 1.25 段	其他經營收益	4	x	x
第 1.25 段	人事費用	5	(x)	(x)
第 1.25 段	折舊費和攤銷費	8,9	(x)	(x)
第 1.25 段	其他經營費用		(x)	(x)
第 1.22 段	**經營利潤**		x	x
第 1.21 段(2)	財務費用	6	(x)	(x)
第 1.22 段	投資收益		x	x
第 1.22 段	其他收益	4	x	x
第 1.22 段	**稅前損益**		x	x
第 1.21 段(3)	所得稅費用	7	(x)	(x)
第 1.21 段(4)	**本年度損益**		x	x

參考準則

樣本有限公司
資產負債表
二零零C年十二月三十一日

單位：澳門元

		附註	200C 澳門元	200B 澳門元
	資產			
第1.14段	**非流動資產**			
第1.18段(1)	不動產、廠場和設備	8	x	x
第1.18段(2)	無形資產	9	x	x
第1.18段(3)	長期投資	10	x	x
			x	x
第1.14段	**流動資產**			
第1.18段(4)	存貨	11	x	x
第1.18段(5)	應收賬款和其他應收款		x	x
第1.18段(3)	短期投資	10	x	x
第1.18段(6)	銀行存款及現金		x	x
			x	x
	資產總額		x	x
	權益和負債			
第1.18段(11,12)	**資本和公積**			
第1.18段(11)	資本	12	x	x
第1.19段	法定公積	13	x	x
第1.19段	其他公積	13	x	x
第1.19段	累積損益滾存	13	x	x
	權益總額		x	x

參考準則

樣本有限公司
資產負債表
二零零C年十二月三十一日（續）

		附註	200C 澳門元	200B 澳門元
	負債			
第 1.14 段	**非流動負債**			
第 1.19 段	銀行借款	14	x	x
第 1.19 段	應付融資租賃款	15	x	x
			x	x
第 1.14 段	**流動負債**			
第 1.18 段(7)	應付賬款和其他應付款		x	x
第 1.19 段	股東及聯號往來	19	x	x
第 1.18 段(9)	保證準備	16	x	x
第 1.18 段(8)	所得稅備用金		x	x
第 1.19 段	銀行借款之一年內應償還額	14	x	x
第 1.19 段	應付融資租賃款	15	x	x
第 1.19 段	銀行透支	14	x	x
			x	x
	負債總額		x	x
	權益和負債總額		x	x

行政管理機關成員通過
[日期]

參考準則	
第 1.12 段(1,2)	**樣本有限公司**
第 1.1 段(3)	**財務報表附註**
第 1.28 段	截至二零零C年十二月三十一日止年度

1. 公司資料

第 1.30 段(1,2)
第 15.3 段

本公司是於一九九X年xx月xx日在澳門註冊成立的有限公司。母公司為於中華人民共和國註冊的zzz公司。本公司之註冊地址為澳門南灣大馬路xxxx。本公司之主要業務為生產及銷售紡織產品和電子玩具，以及提供管理顧問服務。

第 1.27 段(1)
第 1.29 段

2. 主要會計政策

編製此財務報表所採用之主要會計政策列載如下：

第 1.29 段

(a) 編製基準

本財務報表乃按照第25/2005號行政法規核准的《一般財務報告準則》，並依據歷史成本基準編製。

第 9.11 段(1)

(b) 收入確認

在有關經濟利益可能流入本公司的情況下，以及在收入能夠可靠地計量的情況下，按下列基礎將收入在損益表內確認：

銷貨收入在所有權之風險及回報轉移時確認，通常亦即為貨品付運予客戶及所有權轉讓時。

利息收益乃按餘下之本金及合適之利率，以時間比例計算確認。

服務收入在提供服務時確認入賬。

股息收入在收取股息之權利確定時確認。

經營租賃之租金收入按租約年期以直線法確認。

參考準則	
第 7.13 段(1)	**(b) 收入確認 (續)** 政府補助是當企業能夠合理地保證會符合附帶條件以及補助將可收取時初步確認為遞延收益。與收益相關之補助在損益賬中按擬補償之成本以系統方式確認為收益。與資產有關之補助在損益賬中按資產可用年期以系統方式確認為收益。
第 11.10 段(1)	**(c) 借款費用** 借款費用按權責發生制入賬，並計入產生年度之損益賬內。惟直接與購置、興建或生產固定資產有關之借款成本均予以資本化作為資產之部分成本，直至該固定資產完成為止。
第 13.8 段(1)	**(d) 外幣換算** 外幣交易按交易當日之匯率折算。外幣貨幣性資產及負債均按資產負債表日之匯率折算。所有因此而產生之匯兌差額均列入損益賬。
	(e) 所得稅費用 所得稅費用是指當期所得稅的金額。所得稅備用金是指根據在資產負債表日實質上已執行的稅率計算的、預期應付稅務部門的金額。 沒有確認遞延所得稅。
第 3.23 段(1,2,3)	**(f) 不動產、廠場和設備** 不動產、廠場和設備以成本值減累計折舊列報。 不動產、廠場和設備以直線法於其估計可用年限內將其成本值攤銷。主要之折舊年率如下: 物業 xx% 傢俬及設備 xx% 電腦 xx% 汽車 xx% 其他資產 xx%

參考準則	
	將資產重修至其正常運作狀態之重大支出均在損益賬支銷。裝修改良支出均資本化，並按其對本公司之預計可用年期折舊。 出售收益或虧損乃出售所得收入淨額與資產賬面值之差額，並於損益表入賬。
第 5.28 段(2)	**(g) 無形資產** 無形資產是以成本減累計攤銷列報。以直線法在估計有用年限內攤銷。
	(h) 證券投資 短期投資按成本值與可變現淨值兩者中較低者列報。長期投資按成本值減任何減值虧損準備列賬。
	(i) 租賃 融資租賃是指將擁有資產之風險及回報實質上轉讓予公司之租賃。融資租賃之資產在開始時按租賃資產之公允價值或最低租賃付款之現值，以較低者入賬。每期租金均分攤為資本性支出及財務費用。相應租賃承擔在扣除財務費用後計入短期及長期負債內。財務費用於租約期內在損益賬中支銷。 以融資租賃持有之資產按資產之估計可使用年限或租約期(以較短者為準)計算攤銷。 經營租賃是指擁有資產之風險及回報實質上由出租公司保留之租賃。租賃款額在扣除自出租公司收取之任何獎勵金後，於租賃期內以直線法在損益賬中支銷。
第 6.10 段(1)	**(j) 存貨** 存貨按成本值與可變現淨值兩者之較低者列報。成本值以先進先出法計算，並包括採購成本、加工成本及使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。可變現淨值乃按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。

參考準則

(k) 應收賬款

凡被視為屬呆賬之應收賬款，均提撥準備。在資產負債表內列報之應收賬款已扣除有關之呆賬準備金。

(l) 準備

當公司因已發生事件須承擔現有之法律性或推定性的責任，而解除責任時很可能消耗資源，並在責任金額能夠可靠地作出計算的情況下，需確認準備。當公司預計準備抵款可獲償付，例如有保險合約作保障，則將償付款確認為一項獨立資產，惟只能在償付款可實質地確定時確認。

(m) 或有負債

或有負債指因已發生的事件而可能引起之責任，此等責任需就某一宗或多宗事件會否發生才能確定，而公司並不能完全控制這些未來事件會否實現。或有負債亦可能是因已發生的事件引致之現有責任，但由於可能不需要消耗經濟資源，或責任金額未能可靠地衡量而未有入賬。

或有負債不會被確認，但會在財務報表附註中披露。假若消耗資源之可能性改變導致可能出現資源消耗，此等負債將被確認為準備。

第 9.11 段(2)

3. 收入

本公司主要從事紡織產品之製造及分銷、電子玩具之製造、分銷及零售，以及提供管理顧問服務。本年度列報之收入如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
收入		
銷售貨品	x	x
提供服務收入	x	x
	x	x

參考準則	
第 1.24 段 第 9.11 段(2) 第 13.8 段(2)	**4. 其他經營收益和其他收益**

	200C 澳門元	200B 澳門元
其他經營收益		
租金收益	x	x
利息收益	x	x
政府補助	x	x
	x	x
其他收益		
變賣資產收益	x	x
兌換收益	x	x
	x	x

第 7.13 段(2)

本公司於二零零C年取得澳門政府一項研究及開發資助。該項資助是通過對符合資格的企業在財政上的資助，從而鼓勵本澳企業在創新科技方面的發展。

5. 人事費用

第 1.24 段

	200C 澳門元	200B 澳門元
薪酬工資	x	x
獎金	x	x
社會保障及其他員工成本	x	x
	x	x

第 1.30 段(3)

本年度截至資產負債表日之僱員人數為xx (二零零B年：xx)。

參考準則	
第 1.24 段	**6. 財務費用**

	200C 澳門元	200B 澳門元
銀行借款利息	x	x
銀行透支利息	x	x
應付融資租賃款項利息	x	x
	x	x

第 12.8 段

7. 所得稅費用

澳門所得補充稅乃按照本年度估計應課稅溢利並依合適之稅率提撥準備(二零零 B 年：依合適之稅率)。

在損益表支銷之稅項如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
當期稅項		
本年所得補充稅準備	x	x
往年度準備不足/(剩額)	x	x
	x	x

或 【本年度並無估計應課稅溢利，故此沒有就澳門所得補充稅作出撥備〔二零零 B 年： 無 〕。】

參考準則

第 3.23 段(4,5)

8. 不動產、廠場和設備

	物業 澳門元	傢俬及設備 澳門元	電腦 澳門元	汽車 澳門元	其他資產 澳門元	總額 澳門元
成本						
期初結餘	x	x	x	x	x	x
本年度添置	x	x	x	x	x	x
出售及撇銷	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
期末結餘	x	x	x	x	x	x
累計折舊						
期初結餘	x	x	x	x	x	x
本年度折舊	x	x	x	x	x	x
撥回金額	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)
期末結餘	x	x	x	x	x	x
賬面淨值						
200C 年 12 月 31 日	x	x	x	x	x	x
200B 年 12 月 31 日	x	x	x	x	x	x

第 4.11 段(1)

(i) 融資租賃的設備於二零零 C 年之賬面淨值為澳門幣 xxx 元 (二零零 B 年：澳門幣 xxx 元)。

第 3.24 段

(ii) 總面值為澳門幣 xxx 元 (二零零 B 年：澳門幣 xxx 元) 之物業已抵押作為本公司銀行借款及透支的抵押品。

參考準則

9. 無形資產

第 5.28 段(3,5)

	商標 澳門元	電腦軟件 澳門元	總額 澳門元
成本			
期初結餘	x	x	x
增加	x	x	x
期末結餘	x	x	x
累計攤銷			
期初結餘	x	x	x
本年度金額	x	x	x
期末結餘	x	x	x
賬面淨值			
於 200C 年 12 月 31 日	x	x	x
於 200B 年 12 月 31 日	x	x	x

第 5.28 段(1)

商標和電腦軟件分別以 x 年和 x 年作為估計有用年限並按直線法在年限內攤銷。

第 1.27 段(3)

10.投資

	200C 澳門元	200B 澳門元
股本證券		
上市股票成本	x	x
非上市股票成本	x	x
總額	x	x
可隨時變現但持有不超過一年	x	x
投資持有超過一年	x	x
總額	x	x

參考準則

11. 存貨

第 6.10 段(2)

	200C 澳門元	200B 澳門元
商品	x	x
製成品	x	x
在製品	x	x
原材料	x	x
	x	x

第 6.10 段(3)

存貨成本確認為費用之金額為澳門幣 xxx 元 (二零零 B：澳門幣 xxx 元)。

第 1.20 段(1)

12. 資本

	200C 澳門元	200B 澳門元
已發行及繳足股本	x	x

第 1.20 段(2)
第 1.26 段(1,2,3)

13. 公積和累積損益滾存

法定公積是從除稅後溢利內提撥及不可分配之公積金。按澳門商法典，公司每年需以除稅後溢利不少於百份之二十五提撥作為法定公積，直至該公積達到公司資本額的百份之五十為止。

	法定公積 澳門元	其他公積 澳門元	累積損益滾存 澳門元	總額 澳門元
期初於 200C 年 1 月 1 日	x	x	x	x
轉入法定公積	x	-	(x)	x
股利分配	-	-	(x)	x
本年度損益	-	-	x	x
期末於 200C 年 12 月 31 日	x	x	x	x

參考準則	
第 1.27 段(3)	**14.銀行借款**

	200C 澳門元	200B 澳門元
銀行借款 - 有抵押	x	x
減：一年內應償還之款額	(x)	(x)
	x	x

二零零A年X月X日，本公司與一銀行簽訂了一項總值澳門幣xxx元的有抵押貸款安排，還款到期日為二零零E年X月X日，利息以1.25%加上香港銀行同業拆息計算。本公司之銀行借款及透支以本公司之物業作為抵押。

第 4.11 段(2) **15.應付融資租賃款**

融資租賃的最低租賃付款額的總額及現值如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
最低租賃付款額的總額		
不超過一年	x	x
超過一年	x	x
	x	x
最低租賃付款額的現值		
不超過一年	x	x
超過一年	x	x
	x	x

參考準則	
第8.17段	**16.保證準備**

	澳門元
200C年1月1日	x
本年新增準備	x
本年使用準備	(x)
200C年12月31日	x

保證準備是指公司管理層根據過往經驗預期售出商品的下一年度需承擔的保證索償金額。

第8.18段

17.或有負債

(i)

	200C 澳門元	200B 澳門元
為關聯公司之銀行借款及透支作擔保	x	x
有追索權之匯票	x	x
為合營業務之銀行借款及透支作擔保	x	x
	x	x

管理層預計上述來自日常業務之銀行擔保及其他擔保不會產生重大負債。

(ii)

行政管理機關獲悉，若干公司指控本公司侵犯版權與商標。據法律顧問之意見，現時估計敗訴之可能性言之尚早。行政管理機關認為即使有關指控屬實，亦不會對公司之財政狀況構成重大不利影響，因此並無在賬目提撥準備。

參考準則	
第 4.12 段	**18.經營租賃承擔**

於二零零 C 年十二月三十一日，公司根據不可撤銷之經營租賃而於未來支付之最低租賃付款總額如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
不超過一年	x	x
超過一年	x	x
	x	x

第 15.4 段
第 15.5 段

19.關聯方交易

	附註	200C 澳門元	200B 澳門元
銷售予聯營公司	(i)	x	x
支付予 YY 有關連公司之管理費	(ii)	x	x

(i) 向聯營公司銷售貨品是在正常業務範圍內進行，交易價格及條款均不遜於公司向其他第三者客戶所收取或訂約之價格及條款。

(ii) 公司獲 YY 管理服務有限公司提供管理及支薪服務，該公司由 D 先生及其兄弟共同及平均擁有。D 先生亦為本公司之董事及主要股東。

二零零 C 年付予公司董事和高級管理人員的酬金為澳門幣 xxx 元 (二零零 B 年：澳門幣 xxx 元)

股東及聯號往來為應付股東 Z 先生之款項，此款項並無抵押、無附帶利息、亦無既定還款期限。

參考準則	
第 14.8 段	**20.資產負債表日後事項** (i) 於二零零D年一月十二日，本公司一關聯公司XX有限公司向YY銀行申請一筆貸款，金額為澳門幣10,000,000元，期限為一年。本公司為XX有限公司的上述貸款提供擔保。 (ii) 二零零D年二月五日，XX有限公司狀告本公司生產並銷售的新產品(電子玩具)侵犯了其專利權，要求賠償澳門幣5,000,000元，案件正在審理當中。
第 14.10 段	**21.賬目通過** 賬目已於二零零D年二月二十八日由行政管理機關通過。

【財務報表列報和披露清單】

財務報表列報和披露清單乃根據第 25/2005 號行政法規核准之《一般財務報告準則》內各項準則中有關財務信息之列報和披露要求而編製。

此清單的目的是幫助財務報表編製者檢閱財務報表的列報和披露是否已符合《一般財務報告準則》的要求。此清單沒有包括《一般財務報告準則》規定之確認和計量的要求。

為方便查閱，此清單按照列報和披露內容的主題進行分類，劃分為“財務報表列報的總體要求”、“會計政策的披露”、“損益表項目的列報和披露”、“資產負債表項目的列報和披露”、和“股東權益項目的列報和披露”五部分。

索引

第一部分 財務報表列報的總體要求

I. 財務報表的組成
II. 遵循《一般財務報告準則》
III. 財務報表的批准
IV. 報告期間
V. 列報貨幣
VI. 列報的一致性
VII. 匯總
VIII. 抵銷
IX. 比較信息
X. 持續經營
XI. 背離準則
XII. 公司背景
XIII. 會計估計變更
XIV. 前期差錯更正
XV. 其他披露

第二部分 會計政策的披露

I. 編製基準
II. 特定會計政策
III. 會計政策變更

第三部分 損益表項目的列報和披露

I. 一般要求
II. 收益
III. 費用

第四部分 資產負債表項目的列報和披露

I. 一般要求
II. 不動產、廠場和設備
III. 無形資產
IV. 存貨
V. 建造合同
VI. 借款費用
VII. 所得稅
VIII. 租賃
IX. 政府補助和政府援助
X. 準備
XI. 或有負債和或有資產
XII. 資產負債日後事項
XIII. 關聯方披露

第五部分 股東權益項目的列報和披露

第一部分　財務報表列報的總體要求

參考準則	列報/披露要求
I. 財務報表的組成	
第 1.1 段	1. 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。
第 1.12 段	2. 財務報表的每個組成部分應予明確地認定（*使其能與公佈的同一文件中的其他信息相區分*）。
第 1.12 段	3. 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。
II. 遵循《一般財務報告準則》	
第 1.2 段	1. 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。*）
第 1.3 段	2. 主體應披露財務報表是根據《一般財務報告準則》編製的這一事實。
III. 財務報表的批准	
第 14.10 段	1. 主體應披露： （1） 財務報表批准報出的日期； （2） 由誰批准財務報表； （3） 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，應披露這一事實。
IV. 報告期間	
第 1.13 段	1. 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。
V. 列報貨幣	
第 13.9 段	1. 如果列報貨幣不同於功能貨幣，應（*在附註中*）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。

參考準則	列報/披露要求
VI. 列報的一致性	
第 1.8 段	1. 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。
VII. 匯總	
第 1.9 段	1. 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。
VIII. 抵銷	
第 1.10 段	1. 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。
第 1.10 段	2. 一組類似交易形成的利得和損失*（例如：匯兌損益）*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。
IX. 比較信息	
第 1.11 段	1. 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。
第 2.8 段、2.9 段、2.13 段	2. 當發生會計政策變更或更正前期差錯時，應重述前期比較信息，除非確定該變更或差錯對特定期間的影響或累積影響是不切實可行。
X. 持續經營	
第 1.6 段	1. 管理層在對主體是否仍能持續經營進行評估時，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，應*（在附註中）*披露這些不確定因素。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。
XI. 背離準則	
第 1.5 段	1. 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*（在附註中）*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

參考準則	列報/披露要求
	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。

XII. 公司背景

第 1.30 段	1. 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。

XIII. 會計估計變更

第 2.12 段	1. 主體應（*在附註中*）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。

XIV. 前期差錯更正

第 2.14 段	1. 主體應（*在附註中*）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。

XV. 其他披露

第 1.27 段(2)、(3)	1. 主體應*在附註中*披露： （1） 《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； （2） 對於理解財務報表內容具有相關性的附加信息。
第 1.28 段	2. 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。

第二部分　會計政策的披露

參考準則	列報/披露要求
I. 編製基準	
第 1.27 段(1)	1. 主體應*在附註中*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。
第 1.29 段	2. *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。
II. 特定會計政策	
	主體應*在附註中*披露對以下交易和事項所採用的會計政策：
第 9.11 段(1)	1. 確認**收入**（*包括銷售收入、提供勞務收入、利息收入、股息收入、特許使用費收入等*）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。
第 10.17 段(2)、(3)	2. 用於確定在當期確認的**建造合同**收入的方法，以及用於確定在建合同完工程度的方法。
第 7.13 段(1)	3. 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。
第 3.23 段(1)、(2)、(3)	4. 對**不動產、廠場和設備**所採用的會計政策，就每類不動產、廠場和設備，應披露： （1） 確定賬面總金額所使用的計量基礎； （2） 所使用的折舊方法； （3） 使用壽命或所使用的折舊率。
第 5.28 段(1)、(2)	5. 對**無形資產**所採用的會計政策，就每類無形資產，應披露： （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。
第 6.10 段(1)	6. 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法。
第 11.10 段(1)	7. **借款費用**所採用的會計政策。
第 13.8 段(1)	8. **外幣交易**所採用的會計政策。
第 1.27 段(1)、第 1.29 段(3)	9. 《一般財務報告準則》沒有特別規定，但對理解財務報表相關的重要交易和事項所採用的特定會計政策，例如： （1） 所得稅； （2） 租賃； （3） 投資； （4） 準備。

參考準則	列報/披露要求
III. 會計政策變更	
第 2.7 段	1. 由於《一般財務報告準則》的修訂而導致的會計政策變更，應根據該準則中規定的特別過渡性條款（如果有的話）的要求進行披露。
第 2.10 段	2. 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*（在附註中）*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）。

第三部分　損益表項目的列報和披露

參考準則	列報/披露要求
I. 一般要求	
第 1.21 段	1. 損益表*表內*應列報下列項目： （1） 收入； （2） 融資成本； （3） 所得稅費用； （4） 當期損益。
第 1.22 段	2. 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。
第 1.23 段	3. 在一個會計期間內確認的所有收益與費用項目，都應包括在損益表中，除非準則另有要求。
第 1.10 段	4. 除非準則要求或允許，否則收益和費用不能相互抵銷。
第 1.24 段	5. 當收益和費用項目重要時，應單獨披露其性質和金額。
第 1.10 段	6. 一組類似交易形成的利得和損失*（例如：匯兌損益）*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。
II. 收益	
第 9.11 段(2)	1. *（在損益表表內或附註中）*披露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。
第 9.11 段(3)	2. *（在附註中）*披露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 10.17 段(1)	3. *（在損益表表內或附註中）*披露在當期確認為收入的建造合同收入的金額。
第 7.6 段	4. 與收益相關的政府補助在損益表中可以採用以下其中一種方式列報： （1） 單獨列報為一個單立的收益項目； （2） 反映在“其他收益”或類似的項目內；或者 （3） 在相關的費用項目中作為減項扣除。
第 3.21 段、3.22 段	5. 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）和該項目賬面金額之間的差額列報；利得不應歸類為收入。

參考準則	列報/披露要求
第 5.27 段	6. 無形資產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）和資產賬面金額之間的差額列報；利得不應歸類為收入。

III. 費用

第 1.25 段	1. 主體應基於費用的性質對費用進行分類和列報。*（例如，應列報：人事費用、折舊費和攤銷費、財務費用、所得稅費用、其他經營費用等；根據第 25/2005 號行政法規附件三的會計報表示例，這些項目應在損益表表內列報。）*
第 6.10 段(3)、(4)、(5)	2. *（在損益表表內或附註中）*披露有關存貨的下列內容： （1） 當期確認為費用的存貨金額*（銷貨成本）*； （2） 當期確認為費用的存貨減記金額*（存貨減值損失）*； （3） 當期轉回的存貨減記金額*（存貨減值損失撥回）*。
第 7.7 段	3. 當與收益相關的政府補助需要返還時，返還的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在損益表中列報為費用。
第 8.8 段	4. 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。
第 12.8 段	5. *（在附註中）*披露所得稅費用(或收益)的主要組成部分。
第 13.8 段(2)	6. *（在損益表表內或附註中）*披露計入當期損益的匯兌差額。
第 15.4 段	7. *（在附註中）*披露關鍵管理人員的報酬總額。

第四部分　資產負債表項目的列報和披露

參考準則	列報/披露要求
I. 一般要求	
第 1.14 段	1. 主體應在資產負債表*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。
第 1.14 段	2. 如果主體選擇按流動性列報資產負債表，則所有的資產和負債應大體按其流動性順序列報。
第 1.15 段	3. 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（*在資產負債表表內和附註中*）披露超過十二個月後將預期收回或清償的那部分金額。
第 1.18 段	4. 資產負債表*表內*應列報下列項目： （1） 不動產、廠場和設備； （2） 無形資產； （3） 投資； （4） 存貨； （5） 應收賬款和其他應收款； （6） 現金及現金等價物； （7） 應付賬款和其他應付款； （8） 所得稅負債； （9） 準備； （10）非流動負債； （11）資本；和 （12）公積。
第 1.19 段	5. 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。
第 1.10 段	6. 除非準則要求或允許，否則資產和負債不能相互抵銷。
II. 不動產、廠場和設備	
第 3.23 段(4)	1. （*在資產負債表表內或附註中*）披露每類不動產、廠場和設備的期初和期末賬面總金額和累計折舊額。
第 3.23 段(5)	2. （*在附註中*）提供每類不動產、廠場和設備的期初和期末賬面金額的調節，以反映不動產、廠場和設備的： （1） 添置； （2） 處置； （3） 本期折舊；和

參考準則	列報/披露要求
	（4） 其他變化。
第 3.24 段	3. （*在附註中*）披露不動產、廠場和設備所有權受限制的存在及其金額。
第 3.24 段	4. （*在附註中*）披露用作債務擔保的不動產、廠場和設備的金額。

III. 無形資產

第 5.28 段(3)	1. 對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，並（*在資產負債表表內或附註中*）披露每類無形資產的期初和期末賬面總金額和累計攤銷額。
第 5.28 段(5)	2. （*在附註中*）提供每類無形資產的期初和期末賬面金額的調節，以反映無形資產的： （1） 添置； （2） 處置； （3） 本期攤銷；和 （4） 其他變化。
第 5.29 段(1)	3. 對於具有不確定有用壽命的無形資產，（*在附註中*）披露該資產的賬面金額和支持不確定有用壽命評估的原因。在說明這些原因時，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。
第 5.29 段(2)	4. （*在附註中*）提供對財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、其賬面金額和剩餘攤銷期。
第 5.29 段(3)	5. （*在附註中*）披露無形資產所有權受限制的存在及其金額。
第 5.29 段(3)	6. （*在附註中*）披露用作債務抵押品的無形資產的賬面金額。

IV. 存貨

第 6.10 段(2)	1. （*在資產負債表表內*）披露存貨的賬面總金額。
第 6.10 段(2)	2. （*在附註中*）披露按適合主體的方法分類的各類存貨的賬面金額。
第 6.10 段(6)	3. （*在附註中*）披露用作債務擔保的存貨的賬面金額。

V. 建造合同

第 10.18 段	1. （*在資產負債表表內或附註中*）披露與資產負債表日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；

參考準則	列報/披露要求
	（3） 預留金額。
第 10.20 段	2. （*在資產負債表表內或附註中*）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。

VI. 借款費用

第 11.10 段(2)、(3)	1. （*在附註中*）披露：
	（1） 本期已資本化的借款費用金額；以及
	（2） 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化比率。

VII. 所得稅

第 12.6 段	1. 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。
第 12.7 段	2. 只有當以下情況都出現時，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。

VIII. 租賃

	融資租賃
第 4.11 段(1)	1. 承租人應（*在資產負債表表內或附註中*）披露每類融資租賃資產在資產負債表日的賬面淨額。
第 4.11 段(2)	2. 承租人應（*在資產負債表表內或附註中*）披露在資產負債表日融資租賃的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。
	經營租賃
第 4.12 段	3. 承租人應（*在附註中*）披露在資產負債表日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。

IX. 政府補助和政府援助

第 7.5 段	1. 與資產相關的政府補助在資產負債表中可採用以下方式列報：

參考準則	列報/披露要求
	（1） 將補助金額作為遞延收益；或者 （2） 將補助金額在相關的資產賬面金額中扣除。
第7.13段(2)、(3)	2. *（在附註中）*披露： （1） 財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍； （2） 對主體從中直接受益的其他形式的政府援助的說明； （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。

X. 準備

第8.17段	1. 對於各類準備，*（在附註中）*披露如下內容： （1） 期初和期末的賬面金額； （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。
第8.7段	2. 與準備有關的已確認補償，應作為一項單獨的資產列報。

XI. 或有負債和或有資產

第8.18段	1. 除非履行義務時經濟利益流出的可能性極小，否則應*（在附註中）*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。
第8.19段	2. 如果經濟利益很可能流入，應*（在附註中）*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。

XII. 資產負債日後事項

第14.6段	1. *（在附註中）*披露在資產負債表日後至財務報表批准報出日之前提議或宣告，但未確認為當期向權益持有者分配的股利金額。
第14.8段	2. 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，則應*（在附註中）*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。
第14.9段	3. 如果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，應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。

參考準則	列報/披露要求
XIII. 關聯方披露	
第 15.3 段	1. 無論關聯方之間是否曾發生交易，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。
第 15.5 段	2. 如果關聯方之間發生了交易，應（*在附註中*）披露： （1） 關聯方關係的性質； （2） 交易的類型； （3） 交易的金額； （4） 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。 （5） 與未結算餘額的金額相關的可疑債權準備； （6） 由於關聯方產生的壞賬或可疑債權而在本期確認的費用。
第 15.7 段	3. 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。

第五部分　股東權益項目的列報和披露

參考準則	列報/披露要求
第 1.20 段	1. 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； [2] 已發行但尚未收到全額股款的股數及金額； [3] 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； [4] 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。
第 1.20 段	2. 沒有股本的主體（例如合夥或信託），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權益的變化情況，以及附於每一類別權益上的權利、優惠和限制條件。
第 1.26 段	3. *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； （2） 給權益持有者的分配； （3） 期初和期末累積損益餘額，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）； （4） 期初和期末每類股本的賬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）； （5） 期初和期末每項公積的賬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）。
第 14.6 段	4. *（在附註中）*披露在資產負債表日後至財務報表批准報出日之前提議或宣告，但未確認為當期向權益持有者分配的股利金額。
第 13.8 段(3)	5. *（在附註中）*披露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。

【第 2 條—會計政策、會計估計變更和差錯】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的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作出規定。本準則旨在提高主體財務報表的相關性和可靠性以及某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。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，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，*指對資產或負債賬面金額、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。*

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。

會計政策的選擇和應用

3. 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，即主體在會計核算時所遵循的具體原則以及主體所採納的具體會計處理方法。例如：確認收益的方法、固定資產的確認和計量以及折舊方法、外幣折算的處理等等。本準則第2.1段規定，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。

4. 本準則第2.2段規定，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。

5. 本準則第2.3段規定，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、權益、收益和費用的定義、確認標準和計量概念。

例如：對於長期股權投資這項交易，《一般財務報告準則》缺乏對這項交易的準則。企業管理層應考慮上述因素，尤其考慮《財務報告框架》的原則，選擇和應用一項會計政策。長期股權投資可以考慮按投資成本值減除非短暫性跌價準備列報。

6. 本準則第 2.4 段規定，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

說明

7. 會計政策變更，是指主體對相同的交易或事項由原來採用的會計政策改用另一會計政策的行為。例如：主體原先對存貨計價採用先進先出法，但於本年開始對存貨計價改用加權平均成本法。

為保證會計資訊的可比性，使財務報表使用者在比較主體一個以上期間的財務報表時，能夠正確判斷主體的財務狀況和經營業績的趨勢，一般情況下，主體應在每期採用相同的會計政策，不應也不能隨意變更會計政策。否則，勢必削弱會計資訊的可比性，使財務報表使用者在比較主體的經營業績時發生困難。本準則第 2.5 段規定，會計政策變更只能是根據《一般財務報告準則》的要求變更，或這種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時，方可進行。

8. 本準則第 2.6 段規定，下列情況不屬於會計政策變更：

（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。例如，某企業以往租入的設備均為臨時需要而租入的，企業按經營租賃會計處理方法核算，但自本年度起租入的設備均採用融資租賃方式，則該企業自本年度起對新租賃的設備採用融資租賃會計處理方法核算。由於該企業原租入的設備均為經營性租賃，本年度起租賃的設備均改為融資租賃，由於經營租賃和融資租賃有著本質差別，因而改變會計政策不屬於會計政策變更。

（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。例如，某企業第一次簽訂一項建造合同，為另一企業建造三棟廠房，該企業對該項建造合同採用完工百分比法確認收入。由於該企業初次發生該項交易，採用完工百分比法確認該項交易的收入，不屬於會計政策變更。

會計處理方法

9. 本準則第 2.7 段規定，由於採用會計準則而導致的會計政策變更，應根據該會計準則中的特別過渡性條款(如果有的話)進行會計處理。會計政策變更應根據本準則的要求採用*追溯調整法*或*未來適用法*。根據本準則第 2.8 段規定，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。不切實可行是指當

主體在付出所有合理的努力之後仍然不能採用某項要求(例如：確定會計政策變更的累積影響數)。另外，根據本準則第 2.9 段規定，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是不切實可行時，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。

10. 追溯調整法：指對某項交易或事項變更會計政策時，如同該交易或事項初次發生時就開始採用新的會計政策，並以此對相關項目進行調整的方法。在追溯調整法下，應計算會計政策變更的累積影響數，並調整最早期間期初累積損益，財務報表其他相關項目也相應進行調整，比較信息應重新表述。

累積影響數通常可以通過以下各步計算獲得：
第一步，根據新的會計政策重新計算受影響的前期交易或事項；
第二步，計算兩種會計政策下的差異；
第三步，計算會計政策變更的累積影響數。

本準則規定的追溯調整法，是將會計政策變更的累積影響數調整期初累積損益，而不計入當期損益。有一點需要注意的是當採用追溯調整法時，不需計算累積影響數之所得稅影響，因為根據《一般財務報告準則第 12 條－所得稅》規定，當期的所得稅費用以當期應稅利潤計算，累積影響數之所得稅影響將於本期應稅利潤反映，所以不需計算累積影響數之所得稅影響金額。

11. 未來適用法：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。未來適用法是指將新的會計政策應用於政策變更日以後的交易、其他事項和事件。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時，主體應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。例如，企業原先對存貨計價採用先進先出法，後更改為加權平均法。假如該企業於 2006 年 1 月 1 日變更會計政策，而此日期亦為未來適用法的最早可行日期。2006 年 1 月 1 日存貨賬面餘額為 890,000 元，這是在採用先進先出法基礎上計算出的餘額。在採用未來適用法時，存貨賬面餘額保持不變，仍為 890,000 元，對存貨採用加權平均法從 2006 年 1 月 1 日及以後才適用，不需要計算 2006 年 1 月 1 日以前按加權平均法計算存貨應有的餘額，以及對累積損益的影響金額。

披露

12. 根據本準則第 2.10 段規定，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）。

【例 1】2006 年力天公司改變了處理借款費用的會計政策，這些借款費用與建造水電站直接相關，該水電站正處於施工階段，將交付力天公司使用。在以前會計期間，力天公司已將這些費用資本化。現在，力天公司已決定把這些費用費用化而不是資本化，管理層認為新政策更可取，因為它將導致更為透明的融資費用處理，而且與當地行業慣例一致，使力天公司的財務報表更可比。

力天公司已將 2005 年發生的借款費用$260,000 及 2005 年以前期間發生的借款費用$520,000 資本化。在以前年度，就建造水電站發生的所有借款費用均已資本化。

力天公司 2006 年的會計記錄顯示，息稅前利潤為$3,000,000，利息費用是$300,000(僅與 2006 年有關)，所得稅為$810,000。

由於水電站尚未使用，力天公司還未對其計提任何折舊費用。

2005 年力天公司報告如下：

息稅前利潤	1,800,000
利息費用	--
所得稅前利潤	1,800,000
所得稅	(540,000)
本年度損益	1,260,000

2005 年期初累積損益為$2,000,000，期末累積損益為$3,260,000。

力天公司 2006 年、2005 年及以前各期的所得稅稅率均為 30%。

（1） **計算改變借款費用處理方法後的累積影響數。**

年度	費用化	資本化	差異
2005 年以前	520,000	--	520,000
2005 年	260,000	--	260,000
2006 年	300,000	--	300,000

力天公司在 2006 年以前將借款費用費用化，有關利潤將會減少$780,000，此為該公司由資本化改為費用化的"累積影響數"。

（2） **在損益表之列示。**

力天公司
編製的損益表(摘錄)
2006年度

	2006年	2005年 (重新表述的數字)
息稅前利潤	3,000,000	1,800,000
利息費用	(300,000)	(260,000)
	2,700,000	1,540,000
所得稅	(810,000)	(540,000)
本年度損益	1,890,000	1,000,000

* 資產負債表中的2005年比較信息亦應重述。

（3） **在財務報表附註中披露。**

財務報表附註（摘錄）

	2006年	2005年 (重新表述的數字)
原先報告的期初累積損益	3,260,000	2,000,000
借款費用會計政策的變更	[1](780,000)	(520,000)
重新表述的期初累積損益	2,480,000	1,480,000
本年度損益	1,890,000	1,000,000
期末累積損益	4,370,000	2,480,000

註1： $520,000+$260,000

2006年力天公司改變了處理與水電站有關的借款費用的會計政策，該水電站正處於施工階段，將交付力天公司使用。在以前會計期間，力天公司已將這些費用資本化。力天公司現在在這些費用發生時作為費用註銷。管理層認為，這一政策提供了可靠和更相關的信息，因為它能導致更為透明的融資費用的會計處理，而且與當地行業慣例一致，使力天公司的財務報表更可比。這種會計政策變更已追溯核算，2005年的比較報表已重述。該變更對2005年的影響列表如下。2005年的期初累積損益減少$520,000，這是與2005年以前期間有關的調整金額。

對 2005 年的影響	
利息費用 (增加)	(260,000)
所得稅費用的減少	--
淨利潤 (減少)	(260,000)
對 2005 年以前各期的影響	
利潤 (減少)	(520,000)
建造過程中的資產及 2005 年 12 月 31 日的累積損益 (減少)	(780,000)

會計估計變更

說明

13. 會計估計是指主體對其結果不確定的交易或事項以最近可利用的信息為基礎所做的判斷。由於商業活動中內在的不確定因素的影響，許多財務報表項目不可能精確地計量，而只能加以估計。需要進行會計估計的例子有壞賬、存貨的陳舊過時、應折舊資產的使用年限或其經濟利益的預期消耗方式。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。

14. 如果據以進行估計的基礎發生變化，或由於新的信息、更多的經驗或後來的發展可能不得不對估計進行修正。按其性質，對估計的修正並不會導致對差錯定義的調整。有時，很難區分會計政策的變更和會計估計的變更。在這種情況下，這種變更應視為會計估計變更，並作恰當的披露。

會計處理方法

15. 根據本準則第 2.11 段規定，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）。

會計估計的變更可能只影響變更當期，也可能對當期和未來期間均產生影響。例如，壞賬金額估計的變更只影響當期，因而應立即確認。但是，應折舊資產的使用壽命或經濟利益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，應在未來期間予以確認。

披露

16. 根據本準則第 2.12 段規定，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。

【例 2】創意公司於 2002 年 1 月 1 日起計提折舊的一台主要生產機器，價值$8,400,000 元，估計使用年限為 8 年，淨殘值為$400,000 元，按直線法計提折舊。至 2006 年初，由於新技術的發展等原因，需要對原估計的使用年限和淨殘值作出修正，修改後該設備的使用年限為 6 年，淨殘值為$200,000 元。假定稅法允許按變更後的折舊額在稅前扣除及所得稅稅率為 12%。

創意公司對上述估計變更的處理如下：

（1）不調整以前各期折舊，也不計算累積影響數。

（2）變更日以後發生的經濟業務改按新估計使用年限提取折舊；

按原估計，每年折舊額為$1,000,000 元，已提折舊 4 年，共計$4,000,000 元，固定資產淨值為$4,400,000 元。改變估計使用年限後，2006 年起每年計提的折舊費用為$2,100,000 元〔（$4,400,000－$200,000）÷（6－4）〕。2006 年不必對以前年度已提折舊進行調整，只需按重新預計的尚可使用年限和淨殘值計算確定每年折舊費用。

財務報表附註(摘要)

本公司一台主要生產機器，原始價值$8,400,000 元，原估計使用年限為 8 年，預計淨殘值$400,000 元，按直綫法計提折舊。由於新技術的發展，該機器已不能按原估計使用年限計提折舊，本公司於 2006 年初變更該機器的使用年限為 6 年，預計淨殘值為$200,000 元，以反映該機器的真實使用年限和淨殘值。此估計變更影響本年度淨利潤減少數為$968,000 元「（$2,100,000－$1,000,000）×(1－12%)」。

前期差錯

說明

17. 以前某期或若干期財務報表的編製差錯有可能在當期發現。差錯的產生可能源於計算錯誤、會計政策應用錯誤、曲解事實、弄虛作假或粗心大意。例如：本年發現上年沒有計算折舊費用。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。

會計處理方法

18. 根據本準則第2.13段規定，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。
與前期相關的重大差錯更正的金額應通過調整累積損益的期初餘額來列報。比較信息應重新表述，除非無法做到這一點

19. 在編報包括以前期間比較信息的財務報表時，應做到重大差錯在其發生的當期就已更正的那樣。因此，列報的各期相關的更正金額應計入各該期間的淨損益。與各期比較財務報表中所含比較信息相關的前期更正金額應調整最早列報期間的累積損益期初餘額。但有關所得稅之影響不需要考慮，因為根據《一般財務報告準則第12 條—所得稅》規定，當期的所得稅以當期應稅利潤計算，前期差錯之所得稅影響將於當期應稅利潤反映。另外，任何與以前期間相關的其他信息，例如財務數據歷史匯總數，也應重新表述。

披露

20. 根據本準則第 2.14 段規定，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金額。

【例 3】2006 年，永明公司發現已於 2005 年出售的一些產品錯誤地計入 2005 年 12 月 31 日的存貨中，金額是$65,000。2006 年永明公司賬簿上表明銷售收入$1,040,000，銷售成本$865,000 (包括期初存貨誤計的$65,000)，所得稅費用$21,000。假定不考慮法定公積金。

差錯更正前

2005 年度永明公司損益表如下：

銷售收入	735,000
銷售成本	(535,000)
所得稅前的正常經營活動利潤	200,000
所得稅	(24,000)
本年度損益	176,000

2005 年期初累積損益是$200,000，期末累積損益是$376,000。
永明公司 2006 年和 2005 年的所得稅稅率是 12%。

差錯更正後

永明公司

編製的損益表(摘錄)

2006年度

	2006年	2005年 (重新表述的數字)
銷售收入	1,040,000	735,000
銷售成本	(800,000)	[1](600,000)
所得稅前的正常經營活動利潤	240,000	135,000
所得稅	(28,800)	(24,000)
本年度損益	211,200	111,000

註1： $535,000+$65,000

* 資產負債表中的2005年比較信息亦應重述。

財務報表附註(摘錄)

	2006年	2005年 (重新表述的數字)
原先報告的期初累積損益	376,000	200,000
前期差錯更正	(65,000)	--
重新表述的期初累積損益	311,000	200,000
本年度損益	211,200	111,000
期末累積損益	522,200	311,000

2005年已出售的一些產品錯誤地計入2005年12月31日的存貨中，金額是$65,000。為更正這個差錯，2005 年的財務報表被重新表述。重述對這些財務報表的影響概括如下。對2006年沒有影響。

	對2005年的影響
銷售成本 (增加)	(65,000)
利潤 (減少)	(65,000)
存貨 (減少)	(65,000)
權益 (減少)	(65,000)

【第 3 條—不動產、廠場和設備】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的主要目的是規定不動產、廠場和設備的會計處理，包括對不動產、廠場和設備的定義、確認、計量、折舊及披露等方面。

2. 本準則不適用於生物資產、森林和類似能夠再生的自然資源以及礦產石油等不能再生的自然資源。

定 義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

不動產、廠場和設備，*指具有下列特徵的有形資產：*

（1） 主體用於生產、提供商品或勞務，出租或為了行政管理目的而擁有的；

（2） 預計使用壽命超過一個會計期間。

本準則所指“不動產、廠場和設備”這一用語在一般會計用語中亦可以稱為“固定資產”。不動產、廠場和設備的定義與國內的固定資產，以及香港等地區的相關準則的表述基本一致，都強調了所述資產的持有目的是為了生產商品、提供勞務、出租或經營管理，而不是以銷售為目的。

使用壽命，*指下列兩種情況之一：*

（1） 主體使用資產的預期期限；

（2） 主體預期從資產使用中獲得的產量或者類似計量單位的數量。

普通情況下，不動產、廠場和設備的使用壽命是資產的使用年限。在某些情況下，使用壽命也可以用資產的生產數量或提供的服務的數量來表示，如資產的估計總生產數量，工時或行駛里數等，這些例子有生產設備、飛機等。

應折舊金額，*指資產的成本或者其他在財務報表中替代成本的金額減去殘值後的餘額。*

賬面金額，*指確認的資產金額扣減相關累計折舊後的餘額。*

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。*

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。*

折舊，*指在資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。*

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。*

未來經濟利益，*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。*

確認

4. 不動產、廠場和設備項目如滿足了以下兩項條件，應確認為資產：
（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） 主體可以可靠地計量該項資產的成本。

不動產、廠場和設備項目或固定資產在資產負債表中歸屬於資產類。在實務中要確定資產所含的經濟利益是否很可能流入主體，主要是根據與資產相關的風險和報酬（或收益）是否轉移到主體。其中與資產相關的風險，是指由於經營情況變化造成的收益的變動，以及由於資產閒置、技術陳舊等原因造成的損失；與資產相關的收益，是指資產使用壽命期內直接使用該資產而獲得的經濟利益，以及處置該資產的收益等。如果主體能擁有該資產的所有權，則可被認為擁有該資產為主體帶來的經濟利益；有時，主體擁有該資產的控制權，亦可以為主體帶來經濟利益，在實務中，融資租賃便是其中一個例子。第二項條件則比較簡單直接，如資產的成本不能可靠地計量，便不能對該資產進行入賬和核算。

5. 有些資產可能本身不會直接產生任何未來經濟利益，但是它們在主體產生未來經濟利益時是必需存在的，這些資產對主體未來產生的經濟利益是相關的。例如，某些不動產、廠場和設備是用於生產安全和環保方面，如確保儲存化學品安全的設施。主體要是能夠安全地使用化學品去進行生產，在生產過程中確保安全的設施是不可缺少的。即使這些設備不能夠直接產生現金流量，但是在主體產生經濟利益時，它的存在是必需的。

6. 如固定資產的組成部分實際上是以單獨的方式為主體提供經濟利益，主體應將其各組成部分單獨確認為資產。例如，建築物內的電梯屬於建築物的設施，與建築物使用的情況不同，所以不同的部份可能各自具有不同的使用壽命、折舊率或折舊方法。所以，在這種情況下主體應將其確認為單獨的資產。

初始計量

7. 當某項不動產、廠場和設備被確認為資產後，跟隨著便要確定和核算該資產的初始入賬金額。資產初始計量***應按成本入賬***。這種做法符合傳統會計的歷史成本原則。在準則中亦提及，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。

8. “運轉所必需的狀態”是指該資產可以投入使用或運作。但當該項目仍未投入使用時，所發生的必要支出可以計算在資產的成本內，不過該支出一定與資產有直接的關係，如場地整理費、初始運輸和裝卸費、安裝費用、專業人員（如建築師、工程師、律師）服務費。另一方面，有些支出在購建資產的過程中不是“必需的”，如罰款或因錯誤而重新安裝引起的費用，應確認為費用而不是作為資產成本的一部分。其他費用如管理費用以及不是直接與資產相關的費用亦不應包括在資產的成本內。

9. 當主體在購買資產時，如果在預期資產的使用壽命期滿後，主體負有清理該資產的義務，主體應該將這些清理費用作出估計並包括在資產的成本之中。

【例 1】A 公司購買一部生產設備時，發生下列的費用，根據購買合約，如 A 公司能在發出發票日 30 天內支付價款，可獲得購買價的 5%折扣，A 公司於該期限內支付了款項：

設備購買價	$200,000
安裝費用	$10,000
運輸費	$12,000
培訓費用（如何使用該設備）	$5,000

該設備安裝完成後，即可投入生產，試計算該設備的初始入賬金額。

分析：

入賬金額 = $200,000 × (1 − 5%) + $10,000 + $12,000

= $212,000

培訓費用不包括在初始入賬金額是因為這些費用不是直接與購買該資產有關的可歸屬成本，而且這些費用不是必需。

10. 當資產已達到運轉所必需的狀態時，主體應停止將費用確認在資產的成本之中，其後如使用或重新調配該項目而發生的費用不應確認為該項資產的賬面金額。在準則中列舉的這些費用包括以下例子：

（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。

11. 根據準則第3.5段的內容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。這些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。

12. 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《一般財務報告準則第6條—存貨》）。因此，在計算此種成本時應消除一切內部利潤（如從貨倉中取出的存貨，應以成本而不是以銷售價入賬）。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。

【例 2】某公司購買甲、乙兩部設備，總價為$2,000,000，其中甲設備的價格為$1,200,000。支付兩部設備的運輸等費用為$50,000。甲設備需要安裝才可使用，並從倉庫中領取原材料成本$10,000，市場售價為$13,000，安裝人員的工資$20,000；乙設備則無需要安裝即可投入使用。計算甲、乙兩部設備的初始入賬金額如下：

運輸等費用的分配：

甲設備 ＝ $50,000 × 1,200,000 ÷ 2,000,000 ＝ $30,000

乙設備 ＝ $50,000 × 800,000 ÷ 2,000,000 ＝ $20,000

甲設備的初始入賬金額 ＝ $1,200,000 ＋ $30,000 ＋ $10,000 ＋$20,000

＝ $1,260,000

乙設備的初始入賬金額 ＝ $800,000 ＋ $20,000

＝ $820,000

13. 主體自建固定資產可能涉及因借入資金而產生的利息費用，相關利息費用是否可以資本化而成為資產成本的一部分，必須按照《一般財務報告準則第 10 條—借款費用》去確定該資產是否符合資本化的規定。

14. 根據《一般財務報告準則第 7 條—政府補助和政府援助》的規定，與資產相關的政府補助金額可以用作抵減不動產、廠場和設備項目的賬面金額。

15. 如主體以分期付款方式去購買某一項資產時，主體應根據《一般財務報告準則第 4 條—租賃》的會計處理方法，將融資費用在租賃期內系統地分攤至各個會計期間。

資產的交換

16. 資產交換是以物易物的一種方式，以本身擁有的一項資產換取他人的某項資產，這種交易屬於非貨幣性資產的交換，但其中亦可能涉及部分貨幣性資產的收取或支付。例如在交換中支付的部分現金。

17. 有關資產的交換，應根據準則所述“*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賬面金額計量*”。換句話說，通過交換而取得的資產應採用公允價值計量，除非該項交換資產交易缺少商業實質，或者交換資產的公允價值均不能可靠地計量。當以上其中一種情況發生時，通過交換獲得的資產成本應以所放棄資產的賬面金額計量。但是，當交換交易的資產以公允價值計量時，應在損益表確認換出資產賬面金額與換入資產公允價值的差額為損益。

【例 3】甲公司以一輛汽車交換乙公司一台設備，該輛汽車的賬面淨金額為$100,000以及該台設備的公允價值為$110,000，其間沒有涉及任何現金交易。甲公司的會計分錄如下：

借：	資產 - 設備	110,000	
	貸：資產 - 汽車		100,000
	貸：其他收益 - 交換資產		10,000

如甲公司要在這次交易中支付$5,000的現金，則甲公司所記錄的收益便會減少，相關的會計分錄如下：

借：資產 - 設備	110,000	
貸：資產 - 汽車		100,000
貸：現金		5,000
貸：其他收益 - 交換資產		5,000

18. 在確定交換交易是否具有商業實質時，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） 受交易影響的部分經營活動的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。

在評估某項交易是否具有商業實質時，應計算可合理預期從受交易影響的經營活動部份獲得的稅後現金流量的現值。

19. 如果交換所獲得的資產和放棄的資產的公允價值均不能可靠地計量時，交換獲得的資產成本應按照所放棄資產的賬面金額計量。根據以上所說，換入資產的確認金額（賬面金額）等於換出資產的賬面金額，因此在這項交易中並沒有任何利得和損失可以確認。

【例4】甲公司以一台A設備交換乙公司一台相同類型B設備，該台A設備的賬面淨金額為$100,000（成本$150,000；累計折舊$50,000），但是B設備的公允價值不能可靠地計量。甲公司的會計分錄如下：

分析： 根據該交易的表面資料，該交易很可能沒有任何商業實質，對公司的現金流量很明顯沒有大的改變，而且換入資產的公允價值亦不能可靠地計量。因此，按照準則，換入資產的賬面金額應以所放棄資產的賬面金額計量。

借：資產 - B設備	100,000	
借：資產 - 累計折舊	50,000	
貸：資產 - A設備		150,000

後續成本

20. 在準則之中，資產的後續支出在會計核算方面有兩種處理方法，一種是當支出符合了資產的定義，該支出便可以進行資本化；另一種是其餘不能予以資本化的支出應在損益表中確認為當期費用。

21. 資產在使用過程中，由於磨損、損壞或技術變化導致技術落後等因素，而使營運的效率降低或費用增加。為保持資產的使用效能，使其經常處於良好狀況，確保正常的運作和使用，主體必須對資產進行正常的維修、保養及改良。這些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。這些後續支出不能為主體增加未來經濟利益的流入，只能確保資產的正常運作或恢復運作水平但並不能增加資產的預期效益或降低成本。在這種情況下，根據準則主體不應將這些資產項目的日常維護費用確認為資產的賬面金額，必須將這些支出確認為當期費用。

22. 根據準則如果有關資產的後續支出增強了資產獲取經濟利益的能力，提高了資產的生產能力和性能，延長了資產的使用壽命，使產品質量實質性提高及生產效率提高，即很可能引致未來的經濟利益流入大於原本的估計或降低原定的經營成本，這些後續支出明顯符合了資產的定義，應將這些支出予以資本化，確認為資產的賬面金額。

23. 對於一些資產的主要組件需要定期更換，這些組件的使用壽命明顯地與相關資產的使用壽命不一致，如大型機器及機器內的電池、摩打等，主體應將這些組件作為單獨的資產項目核算。當該組件更換時，更新組件的支出應確認為單獨的資產項目，並按照該資產的使用壽命計提折舊，同時註銷處置被更換的組件。

【例 5】某公司購買一台設備而該設備需要每 3 年進行一次大維修（零件更換）。該台設備的價款是$1,200,000 和該維修費用約是$300,000，該設備的預計使用壽命是 12 年，該維修費用應如何處理？

分析： 根據準則這些零件更換的支出$300,000 應作為一項單獨的資產，並以使用壽命 3 年計提折舊。

24. 以下表一簡述後續支出的會計處理方式：

後續支出的類型	支出的特徵	一般會計處理方法		
		作為費用	增加資產成本	減少累計折舊
增加	對現有資產擴建		✓	
維修和保養				
正常	維持正常運作	✓		
	沒有增加使用價值	✓		
	沒有延長使用壽命	✓		
重大	增加使用價值		✓	
	延長使用壽命			✓
替換及改良	主要部件被相同的新部件替換	終止確認被替換的舊部件 將新部件的成本確認為資產		

確認後的計量

25. 根據本準則的規定，不動產、廠場和設備在初始確認後，應採用成本模式計量其賬面金額，即資產的賬面金額應等於成本減去累計折舊後的餘額。隨著資產使用時間的過去和累計折舊的增加，資產的賬面金額便逐漸減少。

折舊

26. 根據準則所述“*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賬面金額中*”。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會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，並包括在其賬面金額中。例如，用於生產活動的生產設備的折舊費用，可能包括在確認存貨的成本之中。

27. 根據準則所述“資產的***應折舊金額***應在其使用壽命內系統地攤銷。”不動產、廠場和設備為主體獲得未來經濟利益的期間，通常多於一個會計期間，所以折舊是將資產的應折舊金額系統地分攤至資產的使用壽命期間，而不是改變資產的價值。在使用壽命期間內，與資產產生的未來經濟利益相配比。因此主體必須按照該資產內含的經濟利益消耗，將資產的賬面金額相應地減少以反映這種消耗，在每期損益表將資產的折舊額確認為費用。折舊相關的會計分錄如下：

借： 折舊費用 xxx

貸： 累計折舊 xxx

28. 應折舊金額是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。在實務中，資產的殘值通常不大，因此在計算應折舊金額時並不重要。如果資產的殘值增至等於或超過其賬面金額的某一金額，在這種情況下，資產的折舊費用應為零，除非並直到其殘值隨後減少至低於其賬面金額的某一金額。殘值是主體在當期對資產在處理時預計的淨收入，所以隨著時間消耗和環境因素，殘值可能會受到影響而改變。因此根據準則第 3.14 段，要求主體對殘值每年作出覆核，如果與之前的估計數有差異應作出調整。

29. 主體應根據固定資產的性質和使用情況，合理地確定資產的使用壽命和預計淨殘值，同時考慮科技發展、經濟環境及其他因素，選擇適合的折舊方法。主體在確定資產的使用壽命時，應當考慮以下因素：

(1) 資產的預計生產能力或實物產量；

(2) 資產的預計有形損耗，如設備使用中發生磨損、房屋建築物受到自然侵蝕等，可以根據資產的使用密度，維修計劃以及該資產閒置時的保養來確定；

(3) 資產的無形損耗，如因新技術的出現而使現有的資產技術水平相對陳舊、或市場需求變化而使產品過時等；

(4) 有關資產使用的法律或者類似的限制，如租賃的到期日。

30. 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，資產在處置時仍然可能含有未來經濟利益，亦即是該資產的經濟壽命仍未完結，這時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。

31. 本準則第 3.16 段規定土地和建築物應分別核算即使它們是一起購置的。土地的特徵是沒有確定的經濟壽命和使用壽命，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。主體取得土地的使用權應作為租賃，並參考《一般財務報告準則第 4 條—租賃》的會計處理。

32. 主體應根據資產所含經濟利益預期流入的方式，選用合適的折舊方法。在準則中提及了的方法，包括直線法、餘額遞減法以及工作量法。這些方法大致可分為以時間或數量（工作量）為基礎的，以時間為基礎的亦可以分為平穩和加速兩類的折舊方法。

以下的折舊方法是以時間為基礎：

(1) 平穩的折舊方法 - 直線法

這是主體最普遍採用的一種方法。這方法假設資產的消耗每期相同，將資產的應計折舊金額平均地分攤到資產預計的使用壽命期間內。採用這種方法計算的每期折舊額相等。計算每期折舊費用的公式如下：

$$\text{每期折舊費用} = \frac{\text{應折舊金額}}{\text{資產預計使用壽命}}$$

$$\text{應折舊金額} = \text{成本} - \text{預計殘值}$$

(2) 加速折舊方法

與直線法不同，加速折舊方法使折舊費用在資產使用初期高於後期。準則中只提及一種加速折舊方法餘額遞減法，但是其他類似的方法亦在不同的國家和地區使用。

餘額遞減法

這種方法計算的折舊費用是按照該資產的賬面淨值乘以折舊率，由於資產賬面淨值是成本減除累計折舊，資產賬面淨值隨著累計折舊的增加而減少，因此由於基數的減少，每年的折舊費用亦逐漸減少。所以採用這種方法計提折舊，折舊費用在資產計提折舊的初期較高，並且會在續後年間漸漸減少。這種折舊方法適合一些消耗速度比較快的資產。在計算折舊率時可以使用以下公式：

$$\text{折舊率} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{殘值}}{\text{成本}}}\right) \times 100\%$$

$$n = \text{資產使用壽命}$$

$$\text{折舊費用} = \text{資產賬面淨值} \times \text{折舊率}$$

計算餘額遞減法的折舊率時，就算是種類與年份相同，由於殘值或成本的不同，亦會產生不同的折舊率，所以在管理和計算上比較複雜。因此主體可能採用雙倍餘額遞減法來代替。由於使用雙倍餘額遞減法的折舊率與餘額遞減法的計算基礎相約，而且計算折舊率比較簡單，所以一般主體亦會使用。雙倍餘額遞減法的折舊率是雙倍直線折舊率，其計算公式如下：

$$\text{直線折舊率} = \frac{1}{\text{預計使用壽命}}$$

使用雙倍餘額遞減法的折舊費用 ＝ 2 × 直線折舊率 × 資產賬面淨值

當使用雙倍餘額遞減法時，在計算最後兩期的折舊時，如發現最後一期的折舊大於對上一期的折舊時，應將該資產賬面淨值與殘值的差額平均在最後兩年內攤銷，這樣可保證每期期後的折舊不會大於當期的折舊和扣除資產累計折舊後的殘值恰好與預計淨殘值相等。

年數總和法

年數總和法亦是一種加速折舊的方法，這是以固定資產預計使用壽命數字之和為基礎，將資產的原價扣除淨殘值後的餘額乘以一個逐年遞減分數的各年折舊率計算各年折舊額的一種方法。這個分數的分子代表資產尚可使用的年數，分母代表使用年數各年數之總和。計算公式如下：

折舊費用 ＝ （成本 － 預計殘值） × 可應用的分數

$$\text{可應用的分數} = \frac{\text{尚可使用年限}}{\text{預計使用年限的年數總和}}$$

尚可使用年限 ＝ 資產折舊年限 － 已使用年限

$$\text{預計使用年限的年數總和} = \frac{\text{使用壽命} \times (\text{使用壽命} + 1)}{2}$$

(3) 以數量為基礎的折舊方法 - 工作量法

這是一種按照資產實際所完成的工作量來計提折舊的方法。一般適用於一些專用設備，如用作生產用途的機器設備和飛機等。這些資產由於使用程度不同，各期折舊差異較大，不能按直線法來計算。工作量法的計算公式如下：

$$\text{折舊率} = \frac{\text{成本} - \text{殘值}}{\text{在資產的使用壽命內預計總工作量}}$$

使用工作量計提的折舊 ＝ 折舊率 × 該項固定資產當期工作量

【例6】某公司於2004年1月1日購入一部汽車，原價為$250,000，預計使用期為6年，以及預計殘值為$10,000，採用直線法計提折舊。該汽車的每年折舊金額及折舊率的計算如下：

折舊年率 = 1 ÷ 6
= 16.67%
每年折舊金額 = （$250,000 – $10,000）÷ 6
= $40,000

沿用以上資料，如主體採用餘額遞減法，該汽車的每年折舊費用的計算如下：

$$\text{折舊率} = \left(1 - 6\sqrt{\frac{10,000}{250,000}}\right)$$

= 41.52%

年期	期初賬面金額 (1)	折舊費用 (2)=(1) × 41.52%	期末賬面金額 (1) – (2)
2004	250,000	103,779	146,201
2005	146,201	60,702	85,499
2006	85,499	35,499	50,000
2007	50,000	20,760	29,240
2008	29,240	12,140	17,100
2009	17,100	7,100	10,000

如主體採用雙倍餘額遞減法，該汽車的每年折舊費用的計算如下：

折舊率 = 1 ÷ 6 × 2 = 33.33%

年期	期初賬面金額 (1)	折舊費用 (2)=(1) × 33.33%	期末賬面金額 (1) – (2)
2004	250,000	83,333	166,667
2005	166,667	55,556	111,111
2006	111,111	37,037	74,074
2007	74,074	24,691	49,383
2008	49,383	19,692	29,691
2009	29,691	19,691	10,000

需要注意的是，使用雙倍餘額遞減法計提折舊時，在折舊年限到期以前兩年內，如最後一年的折舊費用大於最後第二年的折舊費用，則應將資產的淨值扣除預計淨殘值後的價值平均攤銷，即在最後兩年採用直線法計提折舊。其目的是保證扣除累計折舊後的淨殘值恰好與預計殘值相等。

如主體採用年數總和法，該汽車的每年折舊費用的計算如下：

預計使用年限的年數總和 = 6 × (6 + 1) ÷ 2
= 21

年期	成本 (1)	可應用分數 (2)	折舊費用 (1) × (2)
2004	240,000	6 / 21	68,571
2005	240,000	5 / 21	57,143
2006	240,000	4 / 21	45,714
2007	240,000	3 / 21	34,286
2008	240,000	2 / 21	22,857
2009	240,000	1 / 21	11,429
			240,000

33. 不動產、廠場和設備使用過程中，其所處的經濟環境、技術環境及其他環境均有可能發生變化，而使資產的使用壽命發生很大的變化。例如，同類資產的技術和開發發生了很大的進步，加速了該項資產的消耗速度，致使資產的使用壽命大大縮短了。因此原先確定的固定資產使用壽命勢必不能反映其為主體提供經濟利益的期間，據此提供的會計信息就很可能是不真實的，繼而影響到財務報表使用者作出的決策。因此，主體有必要定期對資產的使用壽命、預計殘值和折舊方法進行審核，如果資產的使用壽命和預計殘值與原先的估計數出現重大差異時，應作出調整，如果資產包含的未來經濟利益預期實現方式有重大改變時，應改變固定資產折舊方法。這些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。

【例 7】某公司於 2003 年 1 月 1 日購置一台設備，價格為$320,000，預計使用期限為 8 年，殘值$20,000，該台設備以直線法計提折舊。該公司在 2005 年 12 月 31 日，對該資產的使用壽命作出覆核，由設備的消耗比預期中大，只剩餘 3 年的使用期。計算 2006 年的折舊費用如下：

分析： 該資產的折舊費用由每年$37,500增至$62,500，而使用壽命亦縮短至6年。

2005年12月31日的賬面金額
= $320,000 – ($320,000 – $20,000) ÷ 8 × 3
= $207,500

2006年的折舊費用
= ($207,500 – $20,000) ÷ 3
= $62,500

沿用以上資料，如公司估計預計殘值為$10,000，使用壽命維持8年，
計算2006年的折舊費用如下：

2006年的折舊費用
= ($207,500 — $10,000) ÷ 5
= $39,500

終止確認

34. 終止確認是指不再在資產負債表（賬目）內確認為資產。根據準則中說明，當某項資產處於處置狀態（即變賣、交換、報廢），或者預期通過使用或處置不能產生未來經濟利益時，即某資產已經是不需要使用或不適用，可能是由於該資產使用而不斷磨損直至最終報廢、技術進步等原因而發生提前報廢、遭受自然災害等，以致該資產未能從使用及處置中獲取未來經濟利益，則該資產應在資產負債表中註銷。

35. 如果在處置資產時，清理資產的淨收入與資產的賬面金額存有差異，該差異應確認為利得或損失。同時資產應以淨收入入賬，資產的淨收入是指已扣除處置資產時的費用的收入，可以根據以下公式計算：

利得（損失） = 處置收益 — 資產賬面金額 — 處置費用

36. 根據準則在處置資產時的利得，不應歸類為收入。由於固定資產處置所產生利得的現金流量與正常經營活動中的商品銷售不同，所以必須予以區分和列報。

【例 8】某公司在 2004 年 1 月份用$20,000 購買一部機器，預計使用壽命為 5 年，沒有殘值並且以直線法計提折舊。該公司在 2007 年 1 月份以現金$10,000 出售該機器，發生銷售費用為$500。處置該資產的會計分錄如下：

借：	銀行存款	9,500	
借：	機器 - 累計折舊	12,000	
貸：	機器		20,000
貸：	處置資產收益		1,500

披露

37. 財務報表應對每類不動產、廠場和設備進行如下披露：

（1） 確定賬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） 賬面總金額，以及期初和期末的累計折舊額；以及

（5） 期初和期末賬面金額的調節，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。

38. 在披露不動產、廠場和設備時可以分成不同類別，在主體營運中當資產擁有相似的性質和用途可歸納為同一類別。不動產、廠場和設備的分類例子有土地、機器、機動車輛和辦公室設備等。

39. 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。

附註中對不動產、廠場和設備披露的示例：

(1) 主要會計政策

不動產、廠場和設備以成本值減累計折舊列報。

不動產、廠場和設備以直線法於其估計可用年限內將其成本值攤銷。主要類別的折舊年率如下:

物業	4%
機械	10%
辦公室設備	20%
機動車輛	20%

(2) 不動產、廠場和設備

	物業 澳門元	機器及設備 澳門元	汽車及其他 澳門元	總額 澳門元
成本				
期初結餘	1,000,000	800,000	500,000	2,300,000
本年度添置		100,000	150,000	250,000
出售及報銷		(150,000)	(50,000)	(200,000)
期末結餘	1,000,000	750,000	600,000	2,350,000
累計折舊				
期初結餘	200,000	400,000	200,000	800,000
本年度折舊	20,000	90,000	130,000	240,000
撥回金額		(100,000)	(50,000)	(150,000)
期末結餘	220,000	390,000	280,000	890,000
賬面淨值				
2008-12-31	780,000	360,000	320,000	1,460,000
2007-12-31	800,000	400,000	300,000	1,500,000

【第 4 條—租賃】應用指南

目標和範圍

1. 《一般財務報告準則第 4 條—租賃》規範了承租人對租賃的會計處理和相關信息的披露。

2. 本準則不適用於下列項目：
（1） 開採或使用礦石、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。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，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*。租賃的主要特徵是，在租賃期內轉讓資產的使用權，而不是資產的所有權。租賃的定義也包括在承租人履行了議定的條款後可以選擇取得該資產所有權的資產租賃合同。這類合同有時稱作為租購合同。

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。*

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。*

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。

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） 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。

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。

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，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。*

租賃的分類

4. 租賃可分為融資租賃和經營租賃。承租人必須在租賃開始日確定租賃的類別。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，將其分為融資租賃和經營租賃。如果一項租賃實質上轉移了與租賃資產所有權相關的全部風險和報酬，則該租賃為融資租賃，而其餘的租賃則歸類為經營租賃。在以下“分辨融資租賃的標準”段落中，對租賃資產實質上的轉移有更具體的說明，如果符合標準，則歸類為融資租賃。至於融資租賃資產的所有權最終可能轉移給承租人，也可能不轉移。

5. 對租賃進行分類，首先要理解與租賃資產所有權相關的風險和報酬的含義，所謂風險是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；所謂報酬是指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而產生的利得。

6. 風險和報酬的轉移與所有權的轉移並不一定是同時發生的。所有權的轉移是一種法律形式，要對租賃進行分類是應以交易的實質作為基礎。一般情況下，如果租賃資產的風險和報酬大部分已在租賃期內轉移給承租人，租賃期屆滿後，即使租賃資產歸還給出租人，這項資產的價值與其出租前相比已不重要，該租賃應歸類為融資租賃。

分辨融資租賃的標準

7. 在準則中第 4.3 段列出了 5 項融資租賃的具體情形，當租賃發生了以下某一種或幾種情形的結合時通常會導致該租賃歸屬為融資租賃：

(1) *租賃期結束時，資產的所有權轉讓給承租人。*

如果在租賃合同中已約定資產在租賃期屆滿時，資產的所有權轉讓給承租人，所以在租賃開始日就可以合理地確定資產的所有權最終會轉移，該資產租賃應歸類為融資租賃。

(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。*

這項標準有兩層含義：(i) 承租人擁有在租賃期屆滿時或某一特定日期選擇購買租賃資產的權利；(ii) 在租賃合同中訂立的購買價遠低於行使選擇權時的租賃資產的公允價值，因此在租賃開始日就可以合理地確定承租人一定會購買該項資產。

(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。*

這裡的資產使用壽命是指租賃資產預期可為一個或多個主體使用，並產生經濟利益的總年限，即為資產的經濟壽命。以上條件提及的“大部分”，由於國際財務報告準則並沒有對這詞彙作出解釋，為了在實務上作出具體的指引，參考了其他地區和國家準則[1]，“大部分”的意思是指租賃期佔租賃開始日租賃資產經濟壽命的75%或以上。

(4) *在租賃開始時，最低租賃付款額的現值幾乎相當於租賃資產的公允價值。*

與上款類同，國際財務報告準則並沒有對“幾乎相當於”這詞彙作出解釋，為了在實務上容易使用，故此參考了其他準則[1]，這裡的“幾乎相當於”是指90%或以上。

(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。*

這種情況是指租賃資產是出租人根據承租人對資產型號、規格等方面的特殊要求專門購買或建造的。這些資產如不作出較大的重新修改，其他使用者通常難以使用。在這種情況下，該項租賃也應歸類為融資租賃。

8. 除了以上情況，主體還可以考慮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) 如果承租人撤消該租賃，則撤消所導致的出租人的損失由承租人承擔；

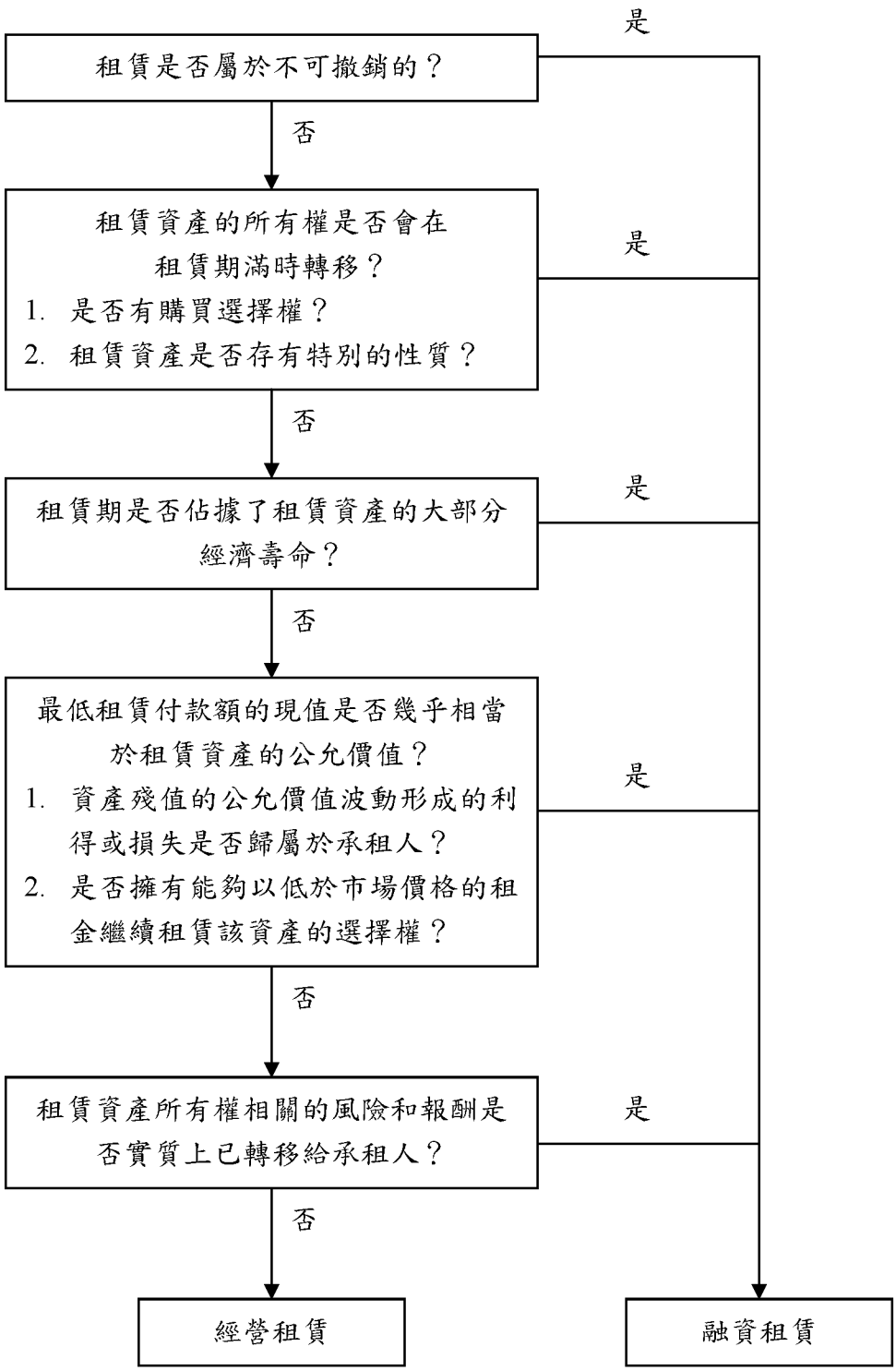
(2) 資產殘值的公允價值波動形成的利得或損失歸於承租人（例如，以相當於租賃結束時資產讓售價格的絕大部分金額作為租金退還）；

(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。

以上的標準，必須考慮到租賃資產的實質風險和利得是否已轉移至承租人，這才是判斷融資租賃和經營租賃的主要因素。

[1] 中國企業會計準則和美國會計準則

判斷租賃的指引如下圖所示：



融資租賃的會計處理

融資租賃的計算

9. 在準則中第4.5段中指出*"在租賃期開始日，承租人應按等於租賃開始時租賃資產公允價值的金額，或是按更低的最低租賃付款額的現值，在其資產負債表上將融資租賃確認為資產和負債..."*。

承租人進行融資租賃實際上是一種融資手段，在取得一項資產的同時，也承擔了一筆債務。在會計處理上，承租人在租賃開始日時，一方面應確認租賃資產的賬面金額，另一方面應確認一項應付未來租賃款的負債。確認的金額是租賃資產的公允價值與最低租賃付款額現值兩者中較低者。

10. 為計算融資租賃資產以及相關未來租賃負債的賬面金額，應根據以下步驟進行：

① 確定最低租賃付款額

所謂最低租賃付款額是指在租賃期內，承租人應支付或可能被要求支付的款項（不包括或有租金和履約成本），以及由承租人或與其有關的第三方擔保的資產餘額。最低租賃付款額具體包括的內容，一般要視乎租賃協議規定的內容而定。如果租賃協議規定，在租賃期滿轉移資產的所有權，最低租賃付款額等於租賃期內租金總額；如果租賃協議規定承租人有購買租賃資產的選擇權，最低租賃付款額等於租賃期內租金總額與期末購買租賃資產價款之和；如果租賃協議期滿不轉移租賃資產的所有權，最低租賃付款額等於租賃期內租金總額與承租人擔保的資產殘值之和。

② 確定折現率

在準則中*"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。"*根據準則規定，在確定折現率時，如果不能夠取得租賃的內含利率，例如在租賃開始日不能確定租賃資產的公允價值或在租賃期滿資產的殘值，租賃的內含利率便不能計算出來。這時應採用承租人的增量借款利率即同期在相似條件下的銀行貸款利率作為折現率。

③ 確定最低租賃付款額的現值

所謂最低租賃付款額現值是指每期所支付的租金和相關項目的現值（可參閱第3段和以下段落的說明）。計算現值的方法是將支付的金額乘以相應複利現值系數，但是如每期的金額相同可使用年金現值系數去計算各期金額之現值總和。

【例 1】計算最低租賃付款額現值的例子。

某公司以每年 MOP100,000 元的租金租入一項資產，租金在每年年末支付，租賃期和該資產的經濟壽命為 4 年。租賃中的內含利率（折現率）為 8%。最低租賃付款額現值的計算如下：

年期	租金支付	現值系數	現值
1	100,000	0.9259	92,590
2	100,000	0.8573	85,730
3	100,000	0.7938	79,380
4	100,000	0.7350	73,500
			331,200

該資產的最低租賃付款額現值為 MOP331,200 元。

亦可使用年金現值系數去計算：

最低租賃付款額現值 ＝ 每期支付的租金 × 年金現值系數（4 年, 8%）

＝ 100,000 × 3.3121

＝ 331,210 元（同以上的計法相約）

④ 將計算出的最低租賃付款額的現值與資產的公允價值進行比較，選擇兩者中孰低者在資產負債表內確認為資產和負債。

⑤ 在會計賬目處理方面有兩種方法。如承租人設置“未確認融資費用”科目時，承租人應將租賃資產賬面金額與未來租賃付款負債之差額確認為未確認融資費用，並在租賃期內各個會計期間進行分攤。承租人應採用適當的方法去計算和確認當期的融資費用。在資產負債表日，融資租賃的“未來租賃付款”應扣除“未確認融資費用”的餘額並以淨額列報。另一方面，當承租人沒有設置“未確認融資費用”科目時，承租人應在資產負債表中借記融資租賃資產和貸記未來租賃付款負債，而融資費用則在各個會計期間的損益表中確認。

11. 在租賃開始日，除應計入所確認的資產的承租人的所有初始直接費用外（與租賃項目有關的手續費、律師費、印花稅等），資產和未來租賃付款額應以相同的金額在資產負債表中予以確認。在資產負債表內，負債區分為流動負債和非流動負債，而對未來租賃付款額的負債亦應作同樣的區分。會計分錄如下：

借： 融資租賃資產 xxx

貸： 未來租賃付款 xxx

如承租人發生任何初始費用且可直接歸屬於資產的成本，相關會計分錄如下：

借： 融資租賃資產 xxx

貸： 銀行存款 xxx

12. 在租賃開始日出租人會根據資產在租賃期滿時市場狀況估計資產的殘值，承租人可能會保證該資產轉回給出租人時的殘值。擔保的部分可能是殘值的1%，亦可能是100%，最終的比例是由出租人和承租人商討後才決定。但當承租人不能完全擔保資產的全部殘值，剩餘的部份就是未擔保殘值。

13. 在計算最低租賃付款額的現值時，如果承租人知悉租賃中的內含利率，承租人應採用租賃的內含利率作為折現率。租賃中的內含利率是指在租賃開始日，最低租賃付款額與未擔保殘值的現值之和等於租賃資產的公允價值與出租人的初始直接費用之和的折現率。如租賃中的內含利率不能確定，承租人則採用增量借款利率。該利率是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。

14. 或有租金是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為依據計算的。根據準則這些費用在發生時應確認為費用，由於這些費用不是利用時間值去計算（折現率），所以並不能包括在計算最低租賃付款額或融資費用之中。另一方面，出租人代付的費用而最終由承租人承擔的費用（代執行成本，如保險費或保養維修費等）應按照權責發生制確認為費用。

【例2】在2005年12月31日A公司與B公司簽訂一份汽車租賃合同，租賃一輛貨車為期4年。貨車的公允價值是$140,000，A公司每年年初支付租金$40,000，當中包括由B公司支付的保險費和維修費共$2,500。在協商租賃合同時，A公司和B公司分別支付了$2,000和$1,500的相關費用。同時A公司在租賃期滿後，擔保租賃資產的殘值有$10,000，而資產的預計殘值有$15,000。

分析：

首先根據以上資料找出不同的參數：

貨車的公允價值 = $140,000

已擔保殘值 = $10,000

未擔保殘值 = $15,000 − $10,000 = $5,000

代執行成本 = $2,500

承租人(A公司)的初始直接成本 = $1,500

出租人(B公司)的初始直接成本 = $2,000

最低租賃付款額 = $160,000

	2006/1/1	2007/1/1	2008/1/1	2009/1/1	2009/12/31
支付款項	40,000	40,000	40,000	40,000	
代執行成本	2,500	2,500	2,500	2,500	
租金	37,500	37,500	37,500	37,500	
已擔保殘值					10,000
最低租賃付款額	37,500	37,500	37,500	37,500	10,000

租賃中的內含利率是指當以下公式相等時的折現率
（最低租賃付款額＋未擔保殘值）的現值＝資產公允價值＋出租人的初始直接成本
租賃中的內含利率是由出租人的角度來計算，方法亦與計算項目的內部報酬率(IRR)相似。

	2006/1/1	2007/1/1	2008/1/1	2009/1/1	2009/12/31
資產公允價值	(140,000)				
初始直接成本	(2,000)				
最低租賃付款額	37,500	37,500	37,500	37,500	10,000
未擔保殘值					5,000
淨現金流現值	(104,500)	37,500	37,500	37,500	15,000

採用“試誤法”和“插值法”去計算。
當折現率是 9%，淨現金流現值 = $1,050
當折現率是 10%，淨現金流現值 = ($998)
根據以上計算，內含利率（r）是在 9%至 10%之間，用插值法計算如下：

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

$$r\% = 9.5\%$$

最低租賃付款額的現值 = $37,500 + $37,500 × PVIFA(9.5%,3) + $10,000 × PVIF(9.5%,4)
= $37,500 + $37,500 × 2.5089 + $10,000 × 0.6956
= $138,540

在租賃期開始日，A公司應編製以下會計分錄：

借：	融資租賃資產	138,540	
	貸： 未來租賃付款負債		138,540
借：	融資租賃資產	1,500	
	貸： 銀行存款		1,500
借：	未來租賃付款負債	37,500	
借：	預付費用	2,500	
	貸： 銀行存款		40,000

在租賃開始日，融資租賃資產的賬面金額是$140,040($138,540＋$1,500)。
在年度末計算該融資租賃資產的折舊時應採用$10,000為資產的殘值。

15. 當租賃合同中包括了一項期滿後的轉讓權或融資租賃資產的殘值是全完被承租人擔保了，則最低租賃付款現值等於融資租賃資產的公允價值，主要是因為資產的風險和報酬已全部轉移給承租人。

【例3】沿用上題例2的資料，假如預計融資租賃資產的殘值只有$5,000，其他資料沒有改變。請問那些參數受到影響而改變。

分析：
由於已擔保殘值大於資產的殘值，所以未擔保殘值等於0。
而最低租賃付款額的現值 ＝ 融資租賃資產的公允價值
＝ $140,000

在年度末計算該融資租賃資產的折舊時應採用$5,000為資產的殘值。

【例4】A企業與B企業簽訂了一份融資租賃合同，租賃一輛貨車為期5年。貨車的公允價值是$200,000。A企業每月支付租金。在租賃開始日，最低租賃付款金額的現值為$188,000，和貨車的未擔保殘值預計是$30,000。
要求：在租賃開始日，在資產負債表確認應付融資租賃負債金額是多少？

分析：
由於應付融資租賃負債是以公允價值與最低租賃付款金額現值兩者屬低者為入賬金額，融資租賃資產和負債應以最低租賃付款金額現值$188,000 入賬。另外，公允價值與最低租賃付款金額現值的差額$12,000 是租賃資產（貨車）的預計未擔保殘值（$30,000）的現值。

計算融資費用

16. 根據準則第 4.6 段，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個期間，從而使各期就負債餘額承擔一個固定的期間利率。因此，承租人在每期支付的最低租賃付款額（即租金），應以合理的方法按比例分攤為融資費用，以及減少融資租賃應付款的兩個部分。採用的分攤方法，應可使每期計算的融資費用與期初融資租賃應付款餘額的比例維持在同一比率。為了達到以上效果，每期的融資費用應以期初融資租賃應付款餘額乘以一個固定的適用利率來計算。適用利率應等於計算最低租賃付款額現值的折現率，或融資租賃的內含利率。

計算租賃資產的折舊

17. 租賃資產的折舊政策，應按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，在預計使用期限內系統地分攤到每個會計期間。如可以合理地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。例如，某公司簽訂了一份融資租賃合同，承租一項資產為期 4 年，同類的資產的使用壽命是 5 年。該公司打算在租賃期滿時將資產返還給出租人，在這情況下，該公司應以 4 年為該項租賃資產的使用壽命並計提折舊。但是如果該公司打算在租賃期滿時，行使選擇權購買該資產，則該公司應採用與本身同類資產相同的會計政策並一致地執行，即該公司應採用 5 年的使用壽命去計提折舊。

【例5】假定在2005年1月1日，A公司與B公司簽訂了一份租賃合同，承租B公司一項資產為期3年，主要條款如下：

① 租賃資產公允價值為MOP1,000,000。

② 資產的經濟壽命為3年。

③ 每年租金支付，於2005年12月31日開始，分3期支付，每期MOP360,000元。A公司每年支付MOP1,000元的有關租賃資產的保險費。

④ A公司向B公司保證在租賃期屆滿，即2007年12月31日時，租賃資產的殘值為MOP50,000元。

⑤ 該資產的預計殘值為MOP12,000元。

⑥ 租賃中的內含利率為10%。

⑦ 承租人就租賃協議支付了MOP30,000合約印花稅及律師費。

步驟一，判斷租賃類型：融資租賃或經營租賃。

根據這例子的資料，租賃期相等於該租賃資產的經濟壽命（大過75%）以及最低租賃付款額的現值為MOP932,832元（參考以下計算），約等於公允價值的93%（大過90%），根據這些資料，這租賃可以歸類為融資租賃。

計算最低租賃付款額(Minimum lease payments)的現值：

已擔保殘值的現值	=	50,000	×	0.75131*	=	37,566
各期租金的現值	=	360,000	×	2.48685**	=	895,266
						932,832

* 現值系數 PV（3期, 10%） = 0.75131

** 年金現值系數 PA（3期, 10%） = 2.48685

於2005年1月1日的會計分錄（在租賃期開始日）：

融資租賃資產和相關負債

借：	融資租賃資產	962,832	
貸：	應付融資租賃款		932,832
貸：	銀行存款		30,000

步驟二，把每期的租金分成為利息費用和沖減應付融資租賃款項的金額。利息費用是按照應付融資租賃款餘額乘以適用的利率來計算，這裡使用的利率是租賃中的內含利率，在每期支付租金中扣除以上利息費用後的餘額，可以用來扣減應付融資租賃款的餘額。這樣的做法是符合準則中第4.6段的規定，使各期負債餘額承擔一個固定利率。融資利息費用和相關應付融資租賃款餘額的計算於下表顯示：

年期	應付租賃款 期初餘額 (1)	支付租金 (2)	融資利息費用 (3) = (1) × 10%	應付款扣減 (4) = (2) – (3)	應付租賃款 期末餘額 (5) = (1) – (4)
1	932,832	360,000	93,283	266,717	666,115
2	666,115	360,000	66,612	293,388	372,727
3	372,727	360,000	37,273	322,727	50,000
總計		1,080,000	197,168	882,832	

步驟三，計算融資租賃資產的折舊。

由於 A 公司已實際擁有該資產的使用權和控制權，資產的風險和報酬實質上已轉移到 A 公司，這資產符合了確認資產的標準。另一方面根據規定融資租賃資產必須計提折舊，並按照主體本身的折舊政策一致地執行，應採用相同的折舊方法及使用年限。但是，如果公司在資產租賃期屆滿時不能夠取得資產的所有權，則融資租賃資產應在租賃期與使用壽命兩者中孰短的期限內進行折舊。根據例子的資料，該資產的攤折期為 3 年，假設以直線法計算。應折舊金額應以資產的預計殘值去計算而不是擔保殘值。折舊費用的計算如下：

折舊費用 ＝ (962,832 － 12,000) ÷ 3 ＝ 316,944

步驟四，進行會計分錄。

根據以上資料，A 公司在 2005 年 12 月 31 日應編製以下會計分錄：

1) 利息費用、扣減融資租賃負債和租金支付

借：	利息費用	93,283	
借：	應付融資租賃款	266,717	
貸：	銀行存款		360,000

2) 保險費用的支出

借：	保險費用	1,000	
貸：	銀行存款		1,000

3) 計提融資租賃資產的折舊

借：	折舊費用	316,944	
貸：	融資租賃資產 - 累計折舊		316,944

4) 在資產負債表中相關的會計項目餘額：

融資租賃資產	962,832
減：累計折舊	316,944
	645,888

應付融資租賃款 666,115

其中$293,388是在資產負債表日後12個月內要支付的融資租賃款額，應歸類為流動負債，而剩餘的$372,727則歸屬於非流動負債。

A公司在2006年12月31日應編製以下會計分錄：

1) 利息費用、扣減融資租賃負債和租金支付

借：	利息費用	66,612	
借：	應付融資租賃款	293,388	
貸：	銀行存款		360,000

2) 保險費用的支出

借：	保險費用	1,000	
貸：	銀行存款		1,000

3) 計提融資租賃資產的折舊

借：	折舊費用	316,944	
貸：	融資租賃資產 - 累計折舊		316,944

4) 在資產負債表中相關的會計項目餘額：

融資租賃資產	962,832
減：累計折舊	633,888
	328,944
應付融資租賃款	372,727

全部款項歸屬於流動負債。

A公司在2007年12月31日應編製以下會計分錄：

由於租賃合同於2007年屆滿，A公司將該項資產歸還給B公司

1) 利息費用、扣減融資租賃負債和租金支付

借：	利息費用	37,273	
借：	應付融資租賃款	322,727	
貸：	銀行存款		360,000

2) 保險費用的支出

借：	保險費用	1,000	
貸：	銀行存款		1,000

3) 計提融資租賃資產的折舊

借：	折舊費用	316,944	
貸：	融資租賃資產 - 累計折舊		316,944

4) 在資產負債表中，當融資租賃資產尚未歸還時，相關會計項目的餘額：

融資租賃資產	962,832
減：累計折舊	950,832
	12,000
應付融資租賃款	50,000

5) 歸還資產時相關的會計分錄

借：	應付融資租賃款	50,000	
借：	融資租賃資產 - 累計折舊	950,832	
貸：	融資租賃資產		962,832
貸：	銀行存款		38,000

在 2007 年 12 月 31 日，承租人 A 公司將資產返還給出租人，並擔保該資產的殘值為 MOP50,000 元，故此承租人必須支付出租人該資產擔保殘值與真正殘值的差額 MOP38,000 元（50,000 －12,000）。

融資費用的其他處理方法

18. 融資費用的分攤，除了按照以上【例 5】使用的精算法（Actuarial method）或實際利率法(Effective interest rate method)外。根據準則第 4.7 段，在實務中，允許使用比較簡單的方法，例如以直線法和年數總和法去分攤融資費用。

根據【例 5】的資料，融資費用總額為 MOP197,168 (360,000 × 3 ＋ 50,000 － 932,832)元，如以直線法分攤融資費用，計算如下：

每年分攤融資費用 ＝ MOP197,168 元 ÷ 3 ＝ MOP65,723 元

如以年數總和法分攤融資費用，計算如下。

首先要計算年數的總和為分攤分數的分母 ＝ n (n ＋ 1) ÷ 2

＝ 3 (3 ＋ 1) ÷ 2

＝ 6

年期	總融資費用	分數	分攤的融資費用
1	197,168	3 / 6	98,584
2	197,168	2 / 6	65,723
3	197,168	1 / 6	32,861

比起精算法，直線法和年數總和法運算比較簡單，同時亦不需要計算租賃中的內含利率。

經營租賃

19. 在經營租賃下，租賃資產所有權的相關風險和報酬是沒有轉移給承租人，履行合約的成本一般由出租人負擔，承租人只需將支付或應付的租金按既定的方法確認為費用。

20. 土地和建築物的租賃，同其他資產租賃一樣，但土地和建築物租賃中的土地部分和建築物部分應分別考慮，並根據情況歸屬為經營租賃或融資租賃。但是土地的特徵是通常沒有確定的經濟壽命。如果租賃期滿時，土地所有權預期不會轉讓給承租人，則承租人實質上不會取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金，代表預付租賃款額，需按受益方式在租賃期內攤銷。

經營租賃的會計處理

21. 根據準則規定，租金應在租賃期內按直線法在損益表中確認為費用；如果其他方法更合理，也可以採用其他方法。在計算每期的租賃費用時，應按權責發生制，將總租金平均分攤至每個會計期間，而不是按照支付的金額。

【例6】2005年1月1日，A公司與B公司簽訂一份為期3年的租賃資產合同，該資產的預計使用年限為20年，公允價值為MOP7,000,000元。租賃合同規定，在租賃開始日A公司需付MOP600,000元，其後於每年年末支付租金MOP200,000元，總額為MOP1,200,000元。

步驟一，判斷租賃類型：融資租賃或經營租賃。
該項租賃不符合融資租賃的任何一種情況，所以該租賃為經營租賃。

步驟二，計算每年經營租賃的費用。

經營租賃的費用 = 1,200,000 ÷ 3 = 400,000

步驟三，會計分錄。

2005 年 1 月 1 日：

借：	長期待攤費用	600,000	
貸：	銀行存款		600,000

2005 年 12 月 31 日、2006 年 12 月 31 日及 2007 年 12 月 31 日：

借：	長期待攤費用	200,000	
貸：	銀行存款		200,000
借：	經營租賃租金	400,000	
貸：	長期待攤費用		400,000

經營租賃中激勵措施的會計處理

22. 某些情況下，出租人可能對經營租賃提供激勵措施，如免租期、承擔承租人某些費用。但事實上，出租人會在租賃期內的租金中收回激勵措施的成本，所以承租人應將這些激勵措施所引起的金額在租賃期內攤分。一般含有激勵措施的租賃合同通常租金會相對較高。

【例 7】2008 年 1 月 1 日，A 公司與 B 公司簽訂一份為期 3 年的續租賃資產合同，那時資產的公允價值為 MOP6,000,000 元。新的租賃合同規定，第一年免收租金，第二年及第三年末支付租金 MOP450,000 元，總額為 MOP900,000 元。

步驟一，判斷租賃類型：融資租賃或經營租賃。

該項租賃仍為經營租賃。

步驟二，計算每年經營租賃的費用。

經營租賃的費用 = 900,000 ÷ 3 = 300,000

步驟三，進行會計分錄。

2008年12月31日：

借：	經營租賃租金	300,000	
	貸：應付款項		300,000

2009年12月31日及2010年12月31日：

借：	經營租賃租金	300,000	
	貸：應付款項		300,000
借：	應付款項	450,000	
	貸：銀行存款		450,000

披露

融資租賃的披露

23. 準則要求承租人在財務報表中（主要在財務報表附註中），對融資租賃作如下披露：

（1） 每類資產在資產負債表日的賬面淨額；

（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。

【例8】根據【例5】資料，2005年12月31日A公司財務報表附註中對融資租賃的披露如下：

本公司在2005年1月1日以融資租賃方式租賃一項資產，租賃期三年。在2005年12月31日，該資產的賬面淨值為MOP645,888。最低租賃付款額在以下期間的總額和現值如下：

	總額	現值	
不超過一年	360,000	327,272	*
超過一年	410,000	338,843	#
	770,000	666,115	

* 360,000 ÷ (1 + 10%) = 327,272

410,000 ÷ $(1 + 10\%)^2$ = 338,843

經營租賃的披露

24. 對於不可撤銷的經營租賃，由於租賃協議使主體在未來產生一項支付租賃款的承諾，因此，雖然主體無須將該承諾確認為負債，但準則要求承租人在財務報表附註中，對不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額作出以下披露：

（1） 不超過一年的最低租賃付款額；

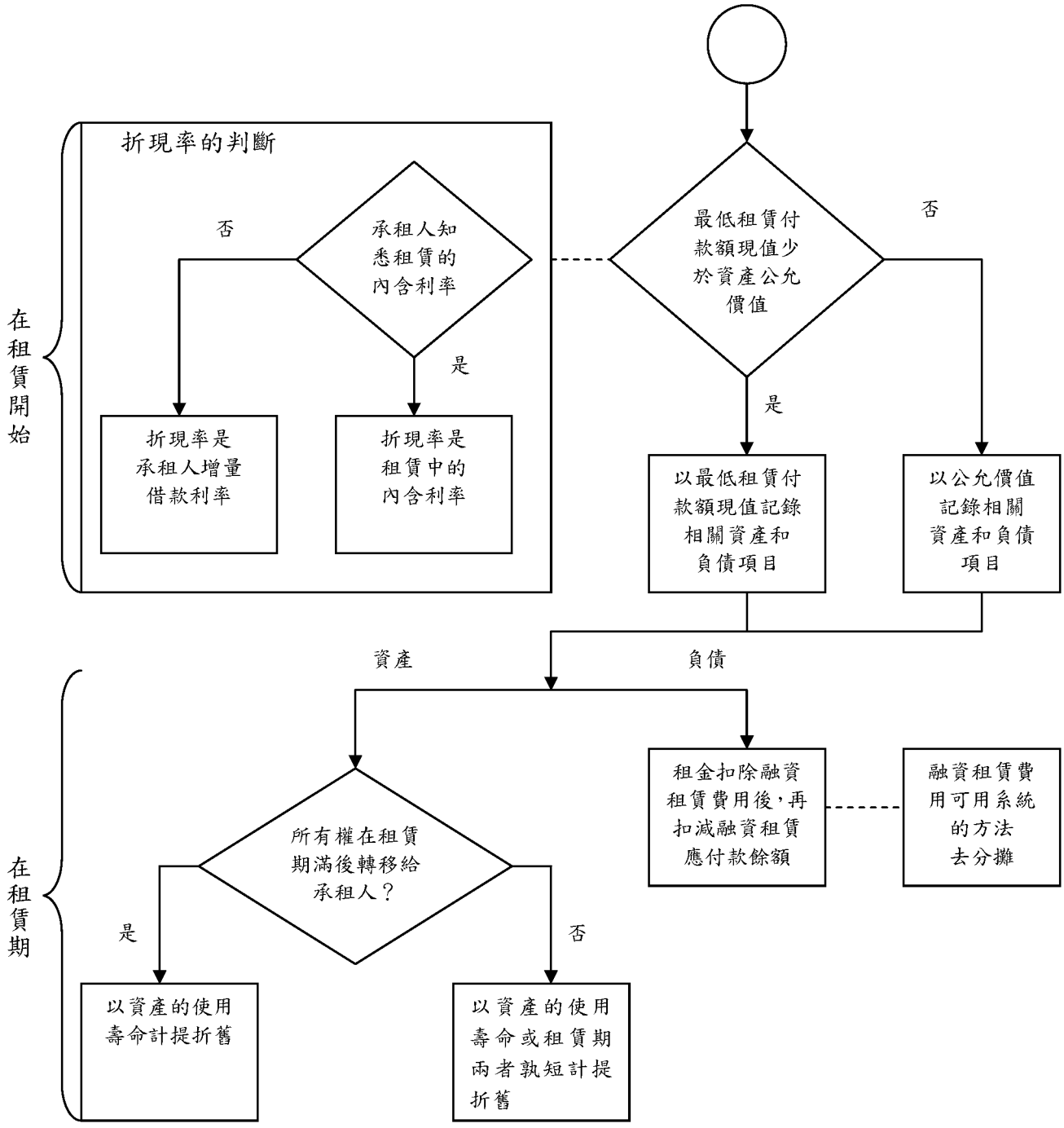
（2） 超過一年的最低租賃付款額。

【例 9】假設 A 公司有一項不可撤銷的經營租賃，總額為 MOP500,000 元，在未來 5 年分期支付，A 公司在財務報表附註中應披露如下資料：

本公司有一項不可撤銷的經營租賃，租賃期五年，在本年度末，該經營租賃的最低租賃付款額如下：

	澳門元
不超過一年	100,000
超過一年	400,000
	500,000

承租人融資租賃會計處理的摘要如下圖所示：



【第 5 條—無形資產】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的主要目的是規定無形資產的會計處理，包括對無形資產的定義、確認、計量、攤銷及披露等方面。

2. 商譽是在企業合併中產生的，代表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。一般財務報告準則現時沒有涵蓋企業合併的會計處理，因此本準則不涉及商譽在會計方面的處理方法。

定 義

3. 本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

無形資產，*指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。*

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。*

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。*

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。

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。*

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。*

賬面金額，*指資產負債表內確認的資產的金額減去相關累計攤銷額後的餘額。*

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。

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。*

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。*

4. 無形資產是指沒有實質形態的可辨認非貨幣性資產，同時必須與商譽清楚地區分開來。除了符合資產的定義，對資源的控制和存在未來經濟利益外，無形資產同時亦具有沒有實質形態及可辨認性的特徵。

5. 非貨幣性資產是指沒有固定或可確定金額的貨幣收取的資產。長期非貨幣性資產可以分為有形資產和無形資產；有形資產是有實質性形態的，而無形資產則沒有實質性形態的或資產的價值不可以用他們的實質形態表達，例如，電腦軟件的價值不可能用磁碟或光碟的成本去計量。

6. 當資產符合以下條件時，便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。

7. 資源的控制是指主體有權獲得資產的潛在資源的未來經濟利益，並能約束其他方獲取這些利益。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。例如，專利權和版權等。另一方面，例如某企業的員工擁有專業知識雖然可以為企業帶來未來經濟利益，但是它不可歸屬於無形資產主要是因為主體缺乏控制資源的能力。
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，因為主體可使用其他方法來控制該權利帶來的未來經濟利益。

8. 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。

9. 在企業合併中獲取的商譽代表由承購者對預期未來經濟利益的付款，該利益是不能被單獨地辨認和被分離確認的。本準則不適用於企業合併中取得的商譽。

確認和計量

10. 某項目被確認為無形資產必須符合以下條件：

(i) 資產的定義

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。

(ii) 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。

(iii) 確認條件

以下是確認無形資產的條件：

（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。

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。

【例 1】判斷以下項目是否屬於無形資產。

i. 生產設備； ii. 電腦軟件； iii. 電腦硬件； iv. 使用權

i. 生產設備是可辨認的和非貨幣性的資產，但是生產設備具有實質的形態，因此它不屬於無形資產。

ii. 電腦軟件是可辨認的和非貨幣性的資產，電腦軟件的實質形態是電腦磁碟。而電腦磁碟的價值遠遠低於電腦軟件的價值，因此電腦軟件屬於無形資產。

iii. 電腦硬件是可辨認的和非貨幣性的資產，但是電腦硬件具有實質的形態，因此它屬於有形資產而不是無形資產。

iv. 使用權是可辨認的和非貨幣性的資產，使用權的實質形態存在於所有權的文件上。而紙張的價值遠遠低於使用權的價值，因此使用權屬於無形資產。

11. 無形資產應以成本進行初始計量。單獨取得的無形資產的成本通常能可靠地計量，特別是購買對價是現金或者其他貨幣性資產時。

12. 取得無形資產的成本應單獨地確定和計量，就如同不動產、廠場和設備那樣。其中成本包括扣除銷售（商業）折扣和回扣後的購買價格、進口稅和不能退還的購貨稅款，以及任何可直接歸屬於使資產達到預定使用狀態的支出。可直接歸屬的支出包括直接僱員人事費用、專業人員服務費用以及其他測試資產運作的成本。

13. 當無形資產達到能夠以管理層預定的方式進行運作時，應停止將支出確認在資產的賬面金額中。換言之，當無形資產達到能夠使用時，以後發生的支出應確認為費用而不應計入資產的賬面金額內。

14. 有關無形資產的借款費用，如符合《一般財務報告準則第11條—借款費用》中的規定，可以將費用作資本化的處理。

15. 當附加或後續支出能夠提高資產的生產或效益水平，該支出亦可能包括在資產的賬面金額中。

內部產生的無形資產

16. 內部產生的無形資產必須考慮以下因素：

(i) 何時辨認該資產和該資產是否能為主體帶來預期的未來經濟利益。在某些情況下，未來經濟利益不可能在計劃最初階段判斷和估計。

(ii) 可靠地確定該資產的成本。在某些情況下，由內部產生的無形資產的成本不能與其他費用區分，如維修費用、自創商譽或每日營運的費用。

內部產生的無形資產的支出除了要遵循無形資產確認和初始計量的一般要求外，還要符合以下有關內部產生的無形資產段落的要求。

17. 內部產生的無形資產可以根據形成的過程分為研究和開發兩個階段。如支出不能區分在研究或開發階段發生，這些支出則視為在研究階段發生。

18. 在研究階段，由於主體無法顯示出未來經濟利益的流入和最終產生資產的可能性，所以在研究階段產生的支出應立即確認為費用。另一方面，在開發階段發生的支出，如滿足確認無形資產的條件，可以計入資產的成本。但當支出確認為費用後，他們便不可能再進行資本化。

19. 開發階段比研究階段再進一步。在某些情況下，主體很可能辨認一項無形資產和顯示出該資產能為主體帶來未來經濟利益。因此，主體是否可以確認某項目為無形資產主要取決於：（1）產生資產的可能性；（2）成本可以可靠地計量；（3）滿足準則允許無形資產在開發階段期間確認的以下所有各項條件：

（i） 完成該無形資產以使其能使用或銷售，在技術上可行。

（ii） 有完成該無形資產並使用或出售的意圖。

（iii） 有能力使用或出售該無形資產。

（iv） 能證明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。

（v） 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。

（vi） 對歸屬於該無形資產開發階段的支出，能夠可靠地計量。

開發階段的例子有：生產前工模的設計和測試、改善系統的設計和測試等。

【例 2】某企業正在研發一項新產品，在 2005 年由研究及發展部門產生的支出有$200,000。在 2006 年，該產品的技術和商業上的可行性已研究完成，其間需要$20,000 的人事費用和$15,000 產品專利權的登記費用。

2005 年研究及開發部門的支出$200,000 應在損益表確認為費用，由於這些支出不符合確認無形資產的條件。在這階段這些支出不會產生一項可辨認而能夠產生未來經濟利益的資產。
2006 年發生的$20,000 人事費用和$15,000 產品專利權的登記費用可以確認為無形資產成本的一部分。原因是該企業能夠控制和使用該資產。但根據準則，以前已確認為費用的支出，不能重新計入資產的成本內。

20. 對於內部產生的品牌、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，原因是類似的支出不能與整體業務開發成本區分開來，因此不應確認為無形資產。譬如企業為了提高建立自己的品牌或增加品牌的知名度，而作出了一系列的宣傳活動所產生的支出。但這些支出可能有附加的好處，譬如宣傳現在市場上的產品或提高職工的道德和表現等。產生這些好處的支出很難確定和計量。因而，計量品牌的支出是不太可能的。所以不符合單獨辨認的條件，因此準則不允許內部產生的品牌、刊頭、報刊名、顧客名單和與這些相似的項目確認為無形資產。

21. 主體為本身內部使用或外部登錄而開發的網站，是一項內部產生的無形資產，應遵循準則的規定去確認和處理。如果網站能滿足無形資產的規定：可辨認的、產生未來經濟利益和成本可以可靠地計量等條件，以及開發階段的條件，便可以確認為無形資產。例如，網站設置了接受訂單的功能，這網站便能夠產生收入（即未來經濟利益）。但是如果網站只是為了推廣及宣傳產品和服務為目的，這網站便不符合資本化的條件，設立網站的支出應確認為費用。

22. 內部產生的無形資產亦應按成本計量，成本包括所有直接與創造、生產和達到使用狀態有關所必要的支出。例如，使用或消耗材料和勞務成本、法定權利註冊費、用於產生該資產的專利權和特許權的攤銷費用、以及資本化的借款費用等。

自創商譽

23. 自創商譽不能夠被確認為無形資產，主要是由於它不能夠滿足以下所有條件：

(i) 能夠可靠地計量成本

(ii) 能夠與其他資源區分出來

(iii) 能夠被主體控制

通常計量自創商譽的方法是根據企業在某一時間的市場價值減去可辨認的淨資產的現存價值的差額。根據定義該差額不能確認為無形資產，是因為它不能以成本可靠地計量並由主體控制的可辨認資源（既不可分離的，也非源自合同性權利或其他法定權利）。所以自創商譽不確認為無形資產。

費用的確認

24. 當費用符合確認為無形資產的條件時，可以將費用作為無形資產成本的一部分。不論是初始成本或是後續支出，只是符合確認為無形資產的條件便可以將費用資本化。

25. 在某些情況下，支出不能夠產生可予確認的無形資產，這些支出應在發生時確認為費用。以下是一些支出應在發生時確認為費用的例子：

（1） 開辦活動支出（除非它能符合《一般財務報告準則第3條—不動產、廠場和設備》的規定）。

（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。

26. 當有些費用在開始時已確認為費用後，以後再不能重新確認為無形資產成本的一部分。

【例3】某新成立企業發生以下支出，請判斷那些支出可以資本化或確認為費用。

(1) 測試計劃的設計

(2) 內部研發的會計軟件

(3) 保留客戶和維持市場佔有率

(4) 管理人員參與質量管理的課程

(5) 為了刺激銷量在電視播放廣告

(6) 製作處方和模組

分析：
要確認為無形資產必須符合以下條件：(i) 可辨認的；(ii) 未來經濟利益很可能流入主體和(iii) 成本可以可靠地計量。項目(1)和(6)都可以確認為無形資產成本的一部分。項目(2)和(3)不符合以上條件，所以應確認為費用。項目(4)都不能確認為無形資產主要是主體不能對員工擁有控制權。項目(5)很明顯對主體的盈利有正面的影響，但廣告費並不滿足"控制"的標準。

確認後的計量

27. 當項目確認為無形資產後，應以成本減去累計攤銷額後的餘額作為其賬面金額。無形資產在初始確認時，應以成本入賬，但當該無形資產進行攤銷後，在資產負債表的賬面金額應將成本減去累計攤銷額後列示。

攤銷

28. 無形資產的攤銷是將應折舊金額系統地在有用壽命內分攤，但是首先是要判斷無形資產的應折舊金額、攤銷期及攤銷方法。

29. 應折舊金額是指無形資產的成本減去資產的預計殘值的餘額。殘值是指如果資產的預期有用壽命已滿並處於有用壽命終止了時的預期狀態，主體從該資產處置中所取得的收益減去預計處置費用後的金額。

30. 根據準則有限有用壽命的無形資產的殘值應假設為零，但當符合以下任何一項條件時則除外：(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，並且殘值可以根據該市場信息確定以及這種市場在該無形資產的有用壽命結束時很可能存在。如果無形資產的殘值不是零，意味著主體在該資產的經濟壽命結束前處置該無形資產。

31. 攤銷是將資產成本減去殘值後的餘額系統地分攤，以反映該資產所含的未來經濟利益隨時間的消耗，而不是改變資產的價值。攤銷的會計分錄如下：

借： 攤銷費用 xxx
　貸： 無形資產 – 累計攤銷 xxx

32. 在準則中第 5.18 段所述“*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，當無形資產預期為主體產生淨現金流量的截止期限無法預見時，主體應視該無形資產的有用壽命為不確定的。*”在確定無形資產的有用壽命時，應考慮無形資產所帶來的經濟利益或所產生的淨現金流量是否存有期限，如果是有的話，主體應在該期間用系統的方法攤銷資產的應折舊金額。相反，如果資產的淨現金流量期間沒有預算的期限時，則攤銷期不能確定，所以無形資產的有用壽命也不能確定。

33. 當無形資產是源自合同性權利或其他法定權利時，其有用壽命受到這些權利的有效期的限制。這些資產的有用壽命不能超過這些權利的有效期，並且可能更短。同時主體在考慮使用這些無形資產的壽命時，亦受到合同性權利或其他法定權利到期日的限制。

34. 如果取得的合同性權利或其他法定權利能夠在期限到期時重新延續，只要有證據支持主體在續約時無需重大成本，續約期應當包括在該無形資產的有用壽命內。主體能夠重新延續合同性權利或其他法定權利時可以考慮以下因素：(1) 根據以往的經驗，有證據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以重新延續中流入主體的未來經濟利益相比並不重大。

【例 4】某公司用了$100,000 購買了一商標，該商標擁有 10 多年的市場領導地位，根據合約轉讓商標的使用年限為 5 年。當合約期滿時，該公司可以以$1,000 重新延續該商標的使用權為期 5 年，並且可無限次續約。該商標預期會為公司帶來穩定的現金流量。

根據以上資料，該商標的有用壽命可以被判斷為不確定，由於有證據支持續約不需要花費重大成本，並預期續約的可能性很大。同時亦未能對該資產所產生的現金流量的期限作出估計，故此該資產的有用壽命被視為不確定。

35. 在確定無形資產有用壽命時，主體應考慮以下因素：

(1) 資產的預計使用情況

(2) 資產有關產品的壽命週期

(3) 技術、工藝、商業過時

(4) 產品市場需求的變化

(5) 競爭者的預期行動

(6) 資產使用的法律或者類似限制

(7) 資產是否依賴其他資產的有用壽命

36. 無形資產的有用壽命不確定並不等於該資產具有無限的有用壽命。有用壽命不確定只反映了在評估無形資產的有用壽命時，根據當時的信息未能確定資產使用的最終期限，或從資產使用中可為主體帶來未來經濟利益的最終期限或總體數量。對於有用壽命不確定的無形資產，由於無法確定資產攤銷的期限，因此不應進行攤銷。

37. 有限有用壽命的無形資產，其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或狀態時開始。因此，即使有關的無形資產仍未開始使用，但如果它已達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置或狀態而可供使用時，則應開始進行攤銷。

38. 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。所採用的攤銷方法應依據從資產中獲取的未來經濟利益的預計消耗方法來選擇，並一致地運用於不同會計期間。如果消耗無形資產經濟利益的方式不能可靠地確定，應採用直線法。

39. 攤銷費用通常直接在損益表確認為費用。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，攤銷費用構成其他資產成本的一部分，並包括在其他資產的賬面金額中。

40. 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。如果無形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，例如資產的消耗比預期中快。如果該資產產生未來經濟利益的預期消耗方式發生了變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。例如，相對於餘額遞減法，直線法可能變得明顯不適合。

41. 由於對無形資產攤銷期和攤銷方法的覆核所產生的改變應按照《一般財務報告準則第 2 條—會計政策、會計估計變更和差錯》內的會計估計變更的處理方法處理。根據準則會計估計變更應採用未來適用法。

【例5】某公司於2005年1月購入一項電腦軟件價值$200,000，該公司以直線法進行攤銷，使用年限為5年，殘值為零。在2006年，對該無形資產進行覆核，由於市場環境改變，在有用年限期滿時，資產的殘值為$10,000。計算2006年的攤銷費用。

2005年攤銷 = $200,000 ÷ 5 = $40,000
2005年年末賬面餘額 = $200,000 − $40,000 = $160,000
2006年攤銷 = ($160,000 − $10,000) ÷ 4 = $37,500
2006年年末賬面餘額 = $160,000 − $37,500 = $122,500

終止確認

42. 資產的終止確認是指某資產不再在資產負債表內確認為資產。當無形資產處於以下情況時，應予終止確認：
(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。
處置無形資產有很多種方式（例如出售、融資租賃、捐贈、報廢、替換等）。處置後主體不再對該項無形資產擁有佔有、使用、收益等權利。

43. 無形資產在處置時所產生的利得或損失，應將無形資產的未攤銷餘額予以轉銷，作為轉讓無形資產的一項成本，同時應扣除相關費用並將差額計入當期損益。由於所產生的損益不符合收入的定義，所以利得或損失在損益表內應單獨列報，而不應歸屬為收入。基本上，無形資產的處置與不動產、廠場和設備的處置方法相同。

披露

44. 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） 期初和期末賬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） 期初和期末賬面金額的調節，從中列明：
[1] 增加；
[2] 處置；
[3] 本期確認的攤銷額；
[4] 本期賬面金額的其他變化。

【例 6】在財務報表中對無形資產作出披露的例子。

會計政策

無形資產以成本作初始計量。具有限有用壽命的無形資產將以直線法在攤銷期內進行攤銷。各類無形資產的有用壽命如下：

專利權	10 年
版權	5 年
特許使用權	8 年

本公司已根據一般財務報告準則第 5 條之規定重新評估無形資產之有用壽命，重新評估後無需作出調整。

無形資產

	使用權	電腦軟件	其他無形資產	總額
成本				
2006 年 1 月 1 日	500,000	200,000	100,000	800,000
當年度增加		400,000		400,000
處置			(20,000)	(20,000)
2006 年 12 月 31 日	500,000	600,000	80,000	1,180,000
累計攤銷				
2006 年 1 月 1 日	(200,000)	(100,000)	(50,000)	(350,000)
當年度攤銷費用	(50,000)	(150,000)	(20,000)	(220,000)
處置			10,000	10,000
2006 年 12 月 31 日	(250,000)	(250,000)	(60,000)	(560,000)
賬面淨值-2006/12/31	250,000	350,000	20,000	620,000
賬面淨值-2005/12/31	300,000	100,000	50,000	450,000

45. 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，該資產的賬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、其賬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賬面金額。

【第6條—存貨】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目標是規範存貨的會計處理。本準則為存貨成本的確定及其隨後確認為費用，包括減記至可變現淨值的處理提供了指南。本準則亦對將存貨成本分配給各存貨的成本計算方法提供指南。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，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，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；

（2） 為出售而仍處在生產過程中的，例如：在產品；

（3） 在生產或提供勞務過程中將消耗的材料或物料，例如：將用於生產過程的材料和物料。

根據本準則6.1段，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。

成本，*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。*

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。*

先進先出法，*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。*

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，視主體的具體情況而定。*

存貨成本

3. 存貨會計的第一個問題是，如何確定被確認為資產的存貨項目的成本。本準則第6.3段規定，存貨的成本應當包括所有的採購成本、加工成本和使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。

採購成本

4. 存貨的採購成本由採購價格、進口關稅和其他稅金（不含企業日後可從稅務部門退回的稅金）、運輸費、裝卸費以及其他可直接歸於產成品、材料和勞務的費用構成。在確定採購成本時應扣除商業折扣、回扣和其他類似的項目。

採購價格，是指企業購入的材料或商品的發票賬單上列明的價款。

其他稅金，是指企業購買、自製或委託加工存貨發生的相關稅金。

其他可直接歸屬於存貨採購的費用，即採購成本中除上述各項以外的可直接歸屬於存貨採購的費用，如在存貨採購過程中發生的倉儲費、包裝費、運輸途中的合理損耗、入庫前的挑選整理費用等。這些費用能分清負擔對象的，應直接計入存貨的採購成本；不能分清負擔對象的，應選擇合理的分配方法，分配計入有關存貨的採購成本。分配方法通常包括按所購存貨的重量或採購價格比例進行分配。

加工成本

5. 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。不能分配的間接費用應在其發生的當期確認為費用。

（1） 直接人工：

直接人工是指企業在生產產品過程中，直接從事產品生產的工人工資和福利費。如果生產車間同時生產幾種產品，則其發生的直接人工，應採用一定方法分配計入各產品成本中。由於工資形成的方式不同，直接人工的分配方法也不同。比如，按計時工資分配直接人工、按計件工資分配直接人工。

（2） 固定間接生產費用：

固定間接生產費用指產量發生變化時仍相對保持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。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。

（3） 變動間接生產費用：

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。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。

其他成本

6. 包括在存貨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，將非間接生產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。

7. 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。如由自然災害而發生的直接材料、直接人工及間接生產費用，由於這些費用的發生無助於使該存貨達到目前場所和狀態，不應計入存貨成本，而應確認為當期費用；

（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需的儲存費用除外。儲存費用指主體在採購入庫後發生的儲存費用，應計入當期損益。但是，在生產過程中為達到下一個生產階段所必需的儲存費用則應計入存貨成本。如某種酒類產品生產企業為使生產的酒達到規定的產品質量標準，而必須發生的儲存費用，就應計入酒的成本，而不是計入當期費用；

（3） 無助於使存貨達到目前場所和狀態的間接行政費用。如企業寫字樓租金；

（4） 銷售費用。如廣告費。

勞務提供者的存貨成本

8. 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。

成本計算

9. 存貨會計的第二個問題是，如何將存貨成本分配於期末存貨項目及當期已出售或耗用的存貨項目之中。本準則規定了進行這種分配的各種存貨成本計算的方法。根據本準則第6.4至6.6段，主體可以採用單獨成本，先進先出法和加權平均成本法。某些存貨成本的計算方法，諸如標準成本法或零售價法，如果計算結果與實際成本接近，為簡化核算，可以使用。另外，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。

(一) 單獨成本：

對於通常不能替代的存貨項目，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，如房產，飛機，名畫等貴重物品，應採用個別辨認其單獨成本來計算。成本的個別辨認，指按可辨別的存貨項目的個別成本計價的方法。對於為特定計劃而準備的存貨，不論是購入還是生產的，成本的個別辨認是恰當的。但是，對於通常能互相替代的、數量較大的存貨項目，成本的個別辨認法是不恰當的。

(二) 先進先出法：

先進先出法假定先購入的存貨先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的。

【例 1】某企業採用永續盤存制，2006 年甲種存貨明細賬如下，該存貨分別在 1 月 11 日及 20 日被領用 800 單位。在明細賬中，採用先進先出法計算發出存貨的成本和期末存貨的餘額如下：

存貨明細賬

2006 年			購入			發出			結存		
月	日	摘要	數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
1	1	期初餘額							300	50	15,000
	10	購入	900	60	54,000				300 900	50 60	15,000 54,000
	11	發出				300 500	50 60	15,000 30,000	400	60	24,000
	18	購入	600	70	42,000				400 600	60 70	24,000 42,000
	20	發出				400 400	60 70	24,000 28,000	200	70	14,000
	23	購入	200	80	16,000				200 200	70 80	14,000 16,000
	31	本月發生額及月末餘額	1,700		112,000	1,600		97,000	400		30,000

(三) 加權平均成本法：

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（即移動加權平均成本法），視主體的具體情況而定。例如：平均數按月計算，本月全部收貨數量加月初存貨數量作為權數，去除本月全部收貨成本加上月初存貨成本，計算出存貨的加權平均單位成本，從而確定存貨的發出和庫存成本。

【例2】承上例，假如在永續盤存制下採用加權平均成本法，其存貨成本(平均數以按月計算)計算如下：

甲存貨平均單位成本 ＝ $(15,000+54,000+42,000+16,000)÷(300+900+600+200)
＝ $63.5 (元)

本月發出存貨成本 ＝ 1,600 × $63.5 ＝ $101,600 (元)

月末庫存存貨成本 ＝ 400 × $63.5 ＝ $25,400 (元)

若使用移動加權平均成本法，其存貨成本計算如下：

存貨明細賬

2006年			購入			發出			結存		
月	日	摘要	數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
1	1	期初餘額							300	50	15,000
	10	購入	900	60	54,000				900	60	54,000
		平均成本							1,200	57.5	69,000
	11	發出				800	57.5	46,000	400	57.5	23,000
	18	購入	600	70	42,000				600	70	42,000
		平均成本							1,000	65	65,000
	20	發出				800	65	52,000	200	65	13,000
	23	購入	200	80	16,000				200	80	16,000
		平均成本							400	72.5	29,000
	31	本月發生額及月末餘額	1,700		112,000	1,600		98,000	400	72.5	29,000

期末存貨的計量

10. 本準則第 6.2 段規定，存貨應以成本與可變現淨值兩者中較低者來計量。即主體應在資產負債表日比較期末存貨的成本與可變現淨值的金額，當成本低於可變現淨值時，期末存貨按成本計量；當成本高於可變現淨值時，期末存貨按可變現淨值計量。這裏所講的“成本”是指存貨的歷史成本，即以歷史成本為基礎的存貨成本計算方法(如先進先出法)計算的期末存貨的實際成本；如主體在存貨成本的日常核算中採用簡化核算方法(如標準成本法)，則“成本”為經調整後的實際成本。“可變現淨值”是指正常經營過程中，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。

可變現淨值的確定

11. 確定可變現淨值應考慮的主要因素：

主體在確定存貨的可變現淨值時，應當以取得的可靠證據為基礎，並且考慮持有存貨的目的。

（1） 在對可變現淨值加以確定時，應以取得的可靠證據為基礎。此處所講的“可靠證據”是指對確定存貨的可變現淨值有直接影響的確鑿證明，如產品的市場銷售價格、與主體產品相同或類似商品的市場銷售價格、供貨方提供的有關資料、銷售方提供的有關資料、生產成本資料等。

（2） 應考慮持有存貨的目的。由於主體持有存貨的目的不同，確定存貨可變現淨值的計算方法也不同。如用於出售的存貨和用於繼續加工的存貨，其可變現淨值的計算就不相同，因此，主體在確定存貨的可變現淨值時，應考慮持有存貨的目的。主體持有存貨的目的，通常可以分為：一是持有以備出售，如商品、產成品，其中又分為有合同約定的存貨和沒有合同約定的存貨；二是將在生產過程或提供勞務過程中耗用，如材料等。

12. 可變現淨值中估計售價的確定：

於主體持有的各類存貨，在確定其可變現淨值時，應區別以下情況確定其估計售價：

（1） 為執行銷售合同或者勞務合同而持有的存貨，通常應當以產成品或商品的合同價格作為其可變現淨值的計量基礎。

如果主體與購買方簽訂了銷售合同（或勞務合同，下同），並且銷售合同訂購的數量大於或等於主體持有的存貨數量，在這種情況下，在確定與該項銷售合同直接相關存貨的可變現淨值時，應當以銷售合同價格作為其可變現淨值的計量基礎。也就是說，如果主體就其產成品或商品簽訂了銷售合同，則該批產成品或商品的可變現淨值應當以合同價格作為計量基礎；如果主體銷售合同所規定的標的物還沒有生產出來，但持有專門用於該標的物生產的原材料，其可變現淨值也應當以合同價格作為計量基礎。

【例3】資料：

（1） 2006年9月3日，新世紀公司與希望公司簽訂了一份不可撤銷的銷售合同，雙方約定，2007年1月20日，新世紀公司應按每台$310,000元的價格向希望公司提供W3型機器12台。

（2） 2006年12月31日，新世紀公司W3型機器的賬面價值（成本）為$2,800,000元，數量為10台，單位成本為$280,000元。

（3） 2006年12月31日，W3型機器的市場銷售價格為$300,000元／台。

（4） 確定新世紀公司W3型機器可變現淨值的計量基礎。

分析：根據新世紀公司與希望公司簽訂的銷售合同規定，該批W3型機器的銷售價格已由銷售合同約定，並且其庫存數量小於銷售合同約定的數量，因此，在這種情況下，計算W3型機器的可變現淨值應以銷售合同約定的價格$3,100,000元（$310,000 × 10）作為計量基礎。

（2） 如果主體持有存貨的數量多於銷售合同訂購數量，超出部分的存貨的可變現淨值應當以產成品或商品的一般銷售價格作為計量基礎。

在這種情況下，銷售合同約定數量的存貨，應以銷售合同所規定的價格作為可變現淨值的計量基礎；超出部分存貨的可變現淨值應以一般銷售價格（即市場銷售價格）作為計量基礎。

【例4】資料：

（1） 2006年9月3日，新世紀公司與希望公司簽訂了一份不可撤銷的銷售合同，雙方約定，2007年1月20日，新世紀公司應按每台$280,000元的價格向希望公司提供W3型機器12台。

（2） 2006年12月31日，新世紀公司W3型機器的賬面價值（成本）為$3,920,000元，數量為14台，單位成本為$280,000元。

（3） 2006年12月31日，W3型機器的市場銷售價格為$300,000元／台。

（4） 確定新世紀公司W3型機器可變現淨值的計量基礎。

分析：根據新世紀公司與希望公司簽訂的銷售合同規定，W3型機器的銷售價格已由銷售合同約定，但是其庫存數量大於銷售合同約定的數量，因此，在這種情況下，對於銷售合同約定的數量（12台）的W3型機器的可變現淨值應以銷售合同約定的價格總額$3,360,000元（$280,000×12）作為計量基礎，而對於超出部分（2台）的W3型機器的可變現淨值應以一般銷售價格總額$600,000元（$300,000×2）作為計量基礎。

（3） 沒有銷售合同約定的存貨，但不包括用於出售的材料，其可變現淨值應當以產成品或商品一般銷售價格（即市場銷售價格）作為計量基礎。

【例 5】資料：

（1） 2006 年 12 月 31 日，新世紀公司 WS 型機器的賬面價值（成本）為 $3,000,000 元，數量為 10 台，單位成本為$300,000 元。

（2） 2006 年 12 月 31 日，WS 型機器的市場銷售價格為$320,000 元／台。

（3） 新世紀公司沒有簽訂有關 WS 型機器的銷售合同。

（4） 確定新世紀公司 WS 型機器可變現淨值的計量基礎。

分析： 由於新世紀公司沒有就 WS 型機器簽訂銷售合同，因此，在這種情況下，計算 WS 型機器的可變現淨值應以一般銷售價格總額 $3,200,000 元（$320,000 × 10）作為計量基礎。

（4） 用於出售的材料等，應當以市場價格作為其可變現淨值的計量基礎。這裏的市場價格是指材料等的市場銷售價格。

【例 6】資料：

2007 年，新世紀公司根據市場需求的變化，決定停止生產 W4 型機器。為減少不必要的損失，決定將原材料中專門用於生產 W4 型機器的外購原材料—D 材料全部出售，2007 年 12 月 31 日其賬面價值（成本）為$2,000,000 元，數量為 10 噸。據市場調查，D 材料的市場銷售價格為$100,000 元／噸，同時可能發生銷售費用及稅金$5,000 元。

分析： 在這種情況下，由於企業已決定不再生產 W4 型機器，因此，該批 D 材料的可變現淨值不能再以 W4 型機器的銷售價格作為其計量基礎，而應按其出售的市場銷售價格作為計量基礎。即：

該批 D 材料的可變現淨值

＝ $100,000 × 10 － $5,000 ＝ $995,000（元）

13. 對於用於生產而持有的材料和其他物料，如果用其生產的產成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則該材料應當按照成本計量。

【例7】資料：

（1） 2006年12月31日，興業公司庫存原材料—A材料的賬面價值（成本）為$3,000,000元，市場購買價格總額為$2,800,000元，假設不發生其他購買費用；

（2） 用A材料生產的產成品—W1型機器的可變現淨值高於成本；

（3） 確定2006年12月31日A材料的價值。

分析： 根據上述資料可知，2006年12月31日，A材料的賬面價值（成本）高於其市場價格，但是由於用其生產的產成品—W1型機器的可變現淨值高於成本，也就是用該原材料生產的最終產品此時並沒有發生價值減損，因而，在這種情況下，A材料即使其賬面價值（成本）已高於市場價格，也不應計提存貨跌價準備，仍應按$3,000,000元，列示在2006年12月31日的資產負債表的存貨項目之中。

14. 如果材料價格的下降表明產成品的成本將超過可變現淨值，則該材料應當按可變現淨值計量。主體可以用材料重置成本作為可變現淨值。

【例8】資料：

（1） 2006年12月31日，興業公司庫存原材料—B材料的賬面價值（成本）為$1,200,000 元，由於材料市場價格下降，其重置成本總額為$l,000,000元，假設不發生其他購買費用；

（2） 由於B材料市場銷售價格下降，市場上用B材料生產的W2型機器的市場銷售價格也發生了相應下降，下降了10%。由此造成興業公司W2型機器的市場銷售價格總額由$3,000,000元降為$2,700,000元，但生產成本仍為$2,800,000元，估計銷售費用及稅金為$100,000元。

（3） 確定2006年12月31日B材料的價值。

根據上述資料，可按照以下步驟進行確定：

第一步，計算用該原材料所生產的產成品的可變現淨值

W2型機器的可變現淨值 ＝W2型機器估計售價－估計銷售費用及稅金

＝ $2,700,000 － $100,000

＝ $2,600,000（元）

第二步，將用該原材料所生產的產成品的可變現淨值與其成本進行比較
W2 型機器的可變現淨值$2,600,000 元小於其成本$2,800,000 元，即 B 材料價格的下降表明 W2 型機器的可變現淨值低於成本，因此 B 材料應當按可變現淨值計量。

第三步，計算該原材料的可變現淨值，並確定其期末價值
B 材料的可變現淨值可以用材料重置成本計量，所以 B 材料的可變現淨值為$1,000,000 元。

B 材料的可變現淨值$1,000,000 元小於其成本$1,200,000 元，因此 B 材料的期末價值應為其可變現淨值$1,000,000 元，即 B 材料應按$1,000,000 元列示在 2006 年 12 月 31 日的資產負債表的存貨項目之中。

存貨跌價準備的提取方法

15. 主體每期都應當重新確定存貨的可變現淨值，本準則第 6.2 段規定，將存貨減記至可變現淨值通常是逐項進行的。即存貨跌價準備應當按照單個存貨項目計算，將每個存貨項目的成本與其可變現淨值逐一進行比較，按較低者計量存貨，並且按成本高於可變現淨值的差額，計算存貨跌價準備。主體應當根據管理的要求及存貨的特點，具體規定存貨項目的確定標準。比如，將某一型號和規格的材料作為一個存貨項目、將某一品牌和規格的商品作為一個存貨項目，等等。

16. 在某些情況下，比如，與具有類似目的或最終用途並在同一地區生產和銷售的產品系列相關，且實際上難以將其與該產品系列的其他項目區別開來進行估價的存貨項目，可以合併計算存貨跌價準備。存貨具有類似目的或最終用途，並在同一地區生產和銷售，意味著所處的經濟環境、法律環境、市場環境等相同，具有相同的風險和報酬。因此，在這種情況下，可以對存貨進行合併計算存貨跌價準備。

【例 9】某服裝製造公司根據季節的變化、消費者偏好的改變決定進行季節大清貨，所有各種款式的服裝均按$200 元 3 件出售。
在這種情況下，就需將這些服裝合併起來確定其可變現淨值。如果可變現淨值低於成本，則應計提存貨跌價準備。

存貨跌價準備的轉回

17. 本準則第6.8段規定，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，使新的賬面金額為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者。

費用的確認和賬務處理

已售存貨成本的結轉

18. 本準則第6.9段規定，存貨出售時，這些存貨的賬面金額應在確認其相關收入的當期，確認為費用。這就是說，主體在確認存貨銷售收入的當期，應當將已經銷售存貨的賬面金額結轉為費用。這種結轉是為了符合收入與成本、費用相配比原則的要求。例如：存貨為商品、產成品，企業應採用先進先出法、加權平均法，單獨成本確定銷售商品的實際成本。

存貨減記金額的賬務處理

19. 本準則第6.9段規定，存貨減記至可變現淨值形成的減記額和所有存貨損失，都應在減記或損失發生當期確認為費用。會計期末，主體應計算存貨的可變現淨值，按照成本與可變現淨值兩者中較低者來計量。如果主體計算的存貨的可變現淨值高於成本，則應按成本作為存貨的期末價值，此時不需計提存貨跌價準備；如果主體計算的可變現淨值低於成本，則應按其差額計提存貨跌價準備。計提的存貨跌價準備，應當在減記發生的當期確認為費用。

【例10】某企業按照存貨準則對期末存貨進行計價。假設，2006年年末某存貨的賬面成本為$100,000元，由於市場價格下跌，預計可變現淨值為$80,000元，由此應計提的存貨跌價準備為$20,000元。應作如下處理：

借：	存貨跌價損失	20,000	
	貸： 存貨跌價準備		20,000

20. 對於已經計提跌價準備的存貨，如果其中有部分已經銷售，則在主體結轉銷售成本的同時，應結轉其對應的跌價準備。主體亦可不立即結轉對應的跌價準備，而根據會計期末，主體通過比較各存貨的成本和可變現淨值而計算應提取的跌價準備，若大於其賬面餘額的，按其差額提取，若小於其賬面餘額的，按其差額沖回跌價準備。

存貨跌價準備轉回的賬務處理

21. 本準則第 6.9 段規定，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。如果以前使存貨減記至低於成本的條件不復存在，則減記的金額應予以轉回，新的賬面金額應為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者，轉回的金額應當減少計提的存貨跌價準備。

【例 11】2006 年 12 月 31 日，興業公司 X 材料的賬面金額為$100,000 元，由於市場價格下跌，預計可變現淨值為$80,000 元，由此計提的存貨跌價準備為$20,000 元。

假設 2007 年 3 月 31 日，X 材料的賬面金額為$100,000 元，由於市場價格有所上升，使得 X 材料的預計可變現淨值為$95,000 元。

分析： 由於市場價格有所上升，X 材料的可變現淨值有所恢復，應計提的存貨跌價準備為$5,000（95,000－100,000），則當期應沖減已計提的存貨跌價準備$15,000 元（5,000－20,000）小於已計提的存貨跌價準備（$20,000 元），因此，應轉回的存貨跌價準備為$15,000 元。

會計分錄為：

借：	存貨跌價準備	15,000	
貸：	存貨跌價轉回		15,000

披露

22. 根據本準則第 6.10 段規定，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） 存貨的賬面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的賬面金額；

（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賬面金額。

【例 12】財務報表附註的舉例：

2. 主要會計政策：

(a) **存貨**

存貨以成本與可變現淨值兩者中較低者來計量。成本按先進先出法計算。可變現淨值是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。

4. **存貨**

	2007 年	2006 年
原材料	346,000	534,000
在製品	435,000	432,000
製成品	388,000	311,000
	1,169,000	1,277,000

【第 7 條—政府補助和政府援助】應用指南

目標和範圍

1. 本準則規定了主體對接受政府提供的政府補助的會計核算處理方法及有關披露要求，同時亦規範其他形式政府援助的披露要求。

2. 本準則中所述不包括以下內容：
   (1) 在反映物價變動影響的財務報表或類似性質的補充信息中，關於政府補助會計的特殊問題；
   (2) 下列提供給主體的政府援助：在確定應稅收益時提供的利益，或在所得稅負債的基礎上加以確定或限制的利益（諸如所得稅免稅期、投資稅款減免、加速折舊和降低所得稅率等）；
   (3) 政府參股；
   (4) 有關農業的政府補助。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

政府，*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，*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，*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。*

與收益相關的政府補助，*指與資產相關的政府補助以外的其他政府補助。*

與資產相關的政府補助，*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。*

政府補助

4. 政府補助是政府援助其中的一種形式。政府補助是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、與政府間之交易。根據以上的陳述，政府補助是主體必須要符合一些條件，援助的金額亦可以合理地計量，而且這種援助亦可以與主體正常交易區分。

5. 另一方面，政府對主體援助的目的可能是鼓勵或長期支持在特定領域或行業的商業活動。獲得這種援助的條件可能與主體的本身經營活動沒有特定的關係。例如，在特定行業中經營。有些行業的經營利潤很小，以致投資者通常都不會選擇投資和經營，因此政府為了鼓勵主體進行投資和經營，對主體提供援助。這種援助雖然與主體的正常經營沒有關聯，但是亦可視作為政府補助，進行適當的會計處理。

政府補助的確認

6. 政府補助要得到確認，當以下條件得到合理保證後才可以：

(1) 主體滿足政府補助的附加條件；和

(2) 主體能夠收到補助。

以上兩個條件是同等重要的，必須同時滿足才可確認。“合理保證”這個詞彙並沒有在準則中界定，但從其他準則亦可推斷其含義。如在第9條準則“收入”中所述的，當收入被確定時，該項目必須具有足夠的確定性，就是該項目產生的未來經濟利益很可能流入主體，亦即是收入很可能收到。當主體有足夠的證據判斷交易很可能發生的和發生的項目是具有足夠的確定性時，相關的收入就應予被確認。因此當主體得到充分證據認為該補助的兩項條件可以實現，主體必須在財務報表中確認該項補助，而不是等待補助的條件完全實現。

7. 饒讓借款也可視為一項政府補助。饒讓借款是指債權人同意在某些規定的情況下不要求歸還的貸款。當主體從政府取得的饒讓借款，同時又能夠合理保證滿足借款合同內的條件，則該饒讓借款明顯已符合政府補助的條件，可以在財務報表中確認為政府補助。

會計核算的處理方法

8. 政府補助的會計核算處理方法主要有兩種：資本法和收益法。資本法是將政府補助直接貸記股東權益，但在本準則清楚地表示不支持選用這種方法；另一種方法是收益法，收益法是將政府補助在某一個期間或某幾個期間系統地和合理地確認為收益，並在相應的期間與相關的成本相配比。這做法亦同時符合權責發生制原則。

9. 在準則中已闡明，政府補助在不同的情況，可按照不同方法去處理。如政府補助是對主體一些費用和損失作出的補償，那麼政府補助便與這些費用有直接的關聯，政府補助亦應按照相關費用在每期發生的比例來確認收益。但如果這些費用在未來不會發生的，政府補助應立即在損益表內確認為收益。

【例 1】某主體取得一筆政府補助$2,000,000 用作環保用途，而相關的預計支出如下：

期間	預計支出
第一年	$100,000
第二年	$200,000
第三年	$300,000
第四年	$400,000

主體應按照以下計算去確認政府補助為收入：

期間	收入
第一年	$2,000,000 × (1/10) = $200,000
第二年	$2,000,000 × (2/10) = $400,000
第三年	$2,000,000 × (3/10) = $600,000
第四年	$2,000,000 × (4/10) = $800,000

相關的會計分錄如下：

(1) 主體確認政府補助的會計分錄：

借：	銀行存款	2,000,000	
貸：	遞延收益		2,000,000

(2) 第 1 年主體確認部分的收益：

借：	遞延收益	200,000	
貸：	其他收益		200,000

(3) 第 2 年主體確認部分的收益：

借：	遞延收益	400,000	
貸：	其他收益		400,000

(4) 第 3 年主體確認部分的收益：

借：	遞延收益	600,000	
貸：	其他收益		600,000

(5) 第4年主體確認部分的收益：

借： 遞延收益 800,000

貸： 其他收益 800,000

10. 對與應折舊資產相關的政府補助，通常是按照該資產計提折舊的比例確認為收益。例如，某主體獲得一筆$2,000,000元的政府補助去建造一條生產線，主體估計該生產線的使用壽命為10年，並以直線法計提折舊，那麼該項政府補助應以資產計提折舊的相同方法確認收益。每年確認$200,000元的收益，為期10年。

11. 與不應折舊資產相關的補助，可能要求主體完成某項義務或條件。因此，可以在與完成這些義務有關的成本發生期內確認為收益。例如，一項有關土地的政府補助，條件是在規定的位置上興建一幢發電站，因此在發電站的使用壽命期內將這補助確認為收益，可能是恰當的做法。

與資產相關的政府補助的會計處理

12. 與資產相關的政府補助應選擇以下其中一種方法去處理：

(1) 將補助金額作為遞延收益；或

(2) 將補助金額在資產賬面金額中扣除。

第一種方法是將補助金額首先貸記入“遞延收益”科目，然後每期根據資產的折舊方法，從“遞延收益”科目中提取並在當期損益表“其他收益”科目中確認為收益。另一方面，資產必須根據主體本身採用的折舊會計政策計提折舊。第二種方法是直接將補助金額貸記“固定資產”科目，將固定資產的賬面金額減少，這方法可使固定資產產生的折舊費用減少而不是在收益科目中確認補助收益。主體不論選用那一種方法，必須一致地使用，以免影響財務報表的可比性。

【例2】在2006年1月1日某主體取得一筆$3,000,000的政府補助作為購置某項設備，主體以$5,000,000在市場購置該設備，而該設備的使用壽命為5年，以直線法計提折舊。編製相關的會計分錄。

方法一：將補助金額作為遞延收益

✧ 當主體購置資產時，應編製以下會計分錄：

借： 固定資產 5,000,000

貸： 銀行存款 5,000,000

✧ 當補助已確認為應收賬款時，主體應編製以下會計分錄：

借：	應收賬款	3,000,000	
貸：	遞延收益		3,000,000

✧ 在 2006 年 12 月 31 日，主體應確認補助收益和計提該資產的折舊：

借：	折舊費用	1,000,000	
貸：	固定資產-累計折舊		1,000,000

借：	遞延收益	600,000	
貸：	其他收益		600,000

在資產負債表中，遞延收益的餘額為$2,400,000，而該固定資產的賬面金額為$4,000,000。在損益表中的綜合影響是借方$400,000（$1,000,000 — $600,000）。

方法二：將補助金額在資產賬面金額中扣除

✧ 當補助已確認為應收賬款時，主體應編製以下會計分錄：

借：	固定資產	5,000,000	
貸：	銀行存款		5,000,000

借：	應收賬款	3,000,000	
貸：	固定資產		3,000,000

✧ 在 2006 年 12 月 31 日，主體應確認補助收益：

借：	折舊費用	400,000	
貸：	固定資產-累計折舊		400,000

在資產負債表中，固定資產的賬面金額為$1,600,000。在損益表中的影響是借方$400,000（折舊費用）。

以上兩種方法對主體的經營成果的影響相同，但第一種方法能更恰當地表述主體的資產負債表內的資產賬面金額。

第二種方法是將資產和補助進行抵銷的會計分錄的處理方法。

與收益相關的政府補助的會計處理

13. 與收益相關的政府補助應選擇以下兩者之一的方法：

(1) 將補助金額作為其他收益；或

(2) 將補助金額在有關費用中扣除。

這兩種方法與資產相關的政府補助相類似。第一種方法是將補助金額首先貸記入“遞延收益”或“預收款”科目，然後每期根據相關發生的費用，從“遞延收益”科目中提取並在當期損益表“其他收益”科目中確認為收益。第二種方法是直接將補助金額貸記相關費用的會計科目，將當期相關的費用減少而不是在收益科目中確認補助收益。主體不論選用那一種方法，必須一致地使用，以免影響財務報表的可比性。

【例3】某主體計劃於4年內使用$1,000,000用作環保工作，同時政府對相關項目亦提供一筆$600,000的政府補助，假設這些費用是每年平均使用的，主體的會計分錄如下：

對環保費用的會計分錄：

借： 其他經營費用	250,000	
貸： 銀行存款		250,000
借： 銀行存款	600,000	
貸： 政府補助預收款		600,000

方法一：將補助金額作為其他收益

借： 政府補助預收款	150,000	
貸： 其他收益		150,000

方法二：將補助金額在有關費用中扣除

借： 政府補助預收款	150,000	
貸： 其他經營費用		150,000

這方法是將費用和補助進行抵銷的會計分錄的處理。

14. 政府補助有時包括多項條件或指定用途時，必須根據不同條件的內容把補助金額區分，並予以確認。區分是因為確認收益的時期和方法是不同的。如某項政府補助同時與資產和收益相關的時候，首先必須將補助區分，並按照相應的會計方法處理。

【例 4】某主體取得一筆$30,000,000 的政府補助，其中指定三份之二為興建一所廠房，三份之一為援助主體首四年之經營運作。

與資產相關的政府補助（廠房） = $30,000,000 x 2/3 = $20,000,000

與收益相關的政府補助（經營活動） = $30,000,000 x 1/3 = $10,000,000

與資產相關的政府補助應根據資產的使用壽命來確認收益，假設廠房以直線法計提折舊，使用年限為 10 年，則在 10 年內與資產相關的政府補助每年為$2,000,000($20,000,000 ÷ 10)。另一方面，與收益相關的政府補助，可選擇平均分配於首 4 年來確認，每年為$2,500,000（$10,000,000 ÷ 4）。

政府補助的返還

15. 當主體不能滿足政府補助的條件時，已收取的政府補助必須返還。這時候主體可以以會計估計的修正方法處理，根據《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，可採用未來適用法。

16. 返還與收益相關的政府補助，可根據以下步驟：
    (1) 首先是沖減為政府補助所設置的遞延收益的未攤銷餘額；
    (2) 返還的政府補助超過相關遞延貸項的部分（這部分通常在前期已確認為其他收益或沖減費用），或者在不存在遞延貸項的情況下，應當將這部分需返還的補助立即確認為費用。

【例 5】沿用【例 1】的情況，由於主體不能符合政府補助的附加條件，在第二年返還有關全部補助，會計分錄如下：

借：	遞延收益	1,800,000	
貸：	銀行存款		1,800,000
借：	其他經營費用	200,000	
貸：	銀行存款		200,000

17. 返還與資產相關的政府補助，可根據以下步驟：
    (1) 應根據償還額，反映為資產賬面金額的增加或遞延收益的餘額的減少，即是將資產賬面金額增加至原先沒有政府補助時的情況或將與相關政府補助的遞延收益減少；

(2) 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（即由政府補助引致資產賬面金額減少，所引致折舊費用的減少），應立即確認為費用。如採用遞延收益的處理方法，應將已確認的收益重新確認為費用。

【例6】沿用【例2】的情況，但由於主體不能符合政府補助的附加條件，在2007年以現金返還有關全部補助，有關會計分錄如下：

選用方法一（作為遞延收益）：

借：	遞延收益	2,400,000	
借：	其他費用	600,000	
貸：	銀行存款		3,000,000

選用方法二（扣減資產的賬面金額）：

借：	固定資產	3,000,000	
貸：	銀行存款		3,000,000
借：	折舊費用	600,000	
貸：	固定資產-累計折舊		600,000

政府援助

18. 政府援助是指政府意在專門對符合一定標準的主體或行業提供某種經濟利益的行動。政府提供的援助，不包括通過影響主體的一般經營環境來間接提供的援助，如在開發區改善一般運輸和通訊條件而提供的基礎設施，或者對競爭對手施加貿易限制。

根據以上定義如果政府援助不能合理地計量或援助不能夠與主體正常交易區分的，就只屬於政府援助，而不是政府補助，不需要作任何會計核算處理。政府援助的例子如對主體提供免費的技術、市場諮詢和擔保等。

【例7】低息或無息貸款是其中一項政府援助形式，而不是政府補助。由於利息成本只是其中一個可量化的因素，其他利益無法量化。所以低息或無息貸款不符合政府補助的定義。只須在財務報表中披露這事項（如利率、年期及借款額等），而不需要作任何會計核算處理。

披 露

19. 根據準則應予披露下列事項：

(1) 對政府補助所採取的會計政策，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。

【例 8】

（i） 本公司發生的政府補助採用遞延收益的會計方法處理。

（ii） 本公司取得一筆$2,000,000 的政府補助，為期 2 年，用於物流業務，附加條件是在聘請人員中有百分之五十為本地人。

（iii） 本公司從政府取得一筆$1,000,000 的無息貸款，為期兩年，市場的貸款利率為 5.5% - 6.5%。

【第8條—準備、或有負債和或有資產】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的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、確認的時間和金額。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

準備，*指時間或金額不確定的負債。*

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。*

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；

（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。

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。*

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。*

準備

說明

3. 本準則 8.2 段將準備定義為時間或金額不確定的負債。準備可以與諸如應付賬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，應付賬款指為已收或已提供的、並已開出發票或已與供應商達成正式協定的貨物或勞務進行支付的負債；而應計項目指為已收或已提供的、但還未支付、開出發票或與供應商達成正式協定的貨物或勞務進行支付的負債，包括應付給雇員的金額（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，但其不確定性要比對準備估計時面臨的不確定性小得多。應計項目經常作為應付賬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。另外，“準備”一詞也與一些項目相聯繫使用，例如折舊準備、資產減值和壞賬準備。它們是對資產賬面金額的調整，本準則不予涉及。

確認

4. 本準則第 8.1 段規定，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。

(1) 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務

因過去事項而承擔了現時的義務，意思為現時的義務是由主體過去的交易或事項引起的。例如：產品質量保證是企業對已售出商品或已提供勞務的質量提供的保證，不是為尚未出售商品或尚未提供勞務的質量提供的保證。現時的義務包括法定義務和推定義務。法定義務是指主體在經濟管理和經濟協調中，依照經濟法律或法規的規定必須履行的責任。例如：主體與另外的主體簽訂購貨合同產生的義務，就屬於法定義務。推定義務是指主體在特定情況下產生或推斷出的責任。例如：甲公司是一家化工企業，因擴大經營規模，到 A 國創辦了一家分公司。假定 A 國尚未針對甲公司這類企業的生產經營可能產生的環境污染制定相關法律，因而甲公司的分公司對在 A 國生產經營可能產生的環境污染不承擔法定義務。但是，甲公司為在 A 國樹立良好的形象，自行向社會公告，宣稱將對生產經營可能產生的環境污染進行治理。甲公司的分公司為此承擔的義務就屬於推定義務。

(2) 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體

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經濟利益的資源流出。本準則中，如果該事項很可能發生(即該事項發生的可能性比其不發生的可能性大，一般指可能性大於50%)，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，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小，否則主體應披露一項或有負債。

主體因過去事項而承擔了現時義務，並不說明該現時義務很可能導致經濟利益流出主體。例如，2006年5月1日，丙企業與丁企業簽訂協議，承諾為丁企業的二年期銀行借款提供全額擔保。對於丙企業而言，由於擔保事項而承擔了一項現時義務。這項義務的履行是否很可能導致經濟利益流出主體，需依據丁企業的經營情況和財務狀況等因素來確定。假定2006年末，丁企業財務狀況良好。此時，如果沒有其他特殊情況，一般可以認定丁企業不會違約，從而丙企業履行承擔的現時義務不是很可能導致經濟利益流出；假定2006年末，丁企業的財務狀況惡化，且沒有迹象表明可能發生好轉。此種情況出現，表明丁企業很可能違約，從而丙企業履行承擔的現時義務將很可能導致經濟利益流出企業。

(3) 該義務的金額可以可靠地估計

估計的使用是財務報表編製過程中必不可少的一部分，且不削弱財務報表的可靠性。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作出估計。在極少數情況下，不能對義務的結果作出可靠的估計，因此存在着不能確認的負債。該負債應作為或有負債予以披露。例如：甲企業(被告)涉及一宗訴訟案。根據以往的審判案例推斷，甲企業很可能要敗訴，相關的賠償金額也可以估算出一個範圍。這種情況下，可以認為甲企業因未決訴訟承擔的現時義務的金額能夠可靠地估計，從而應對未決訴訟確認一項準備。但是，如果沒有以往的案例可與甲企業涉及的訴訟案作比照，而相關的法律條文又沒有明確解釋，那麼即使甲企業可能敗訴，在判決以前通常也不能推斷現時義務的金額能夠可靠估計。對此，甲企業不應對未決訴訟確認一項準備。

計量

5. 最佳估計數的確定

本準則第8.3段規定，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。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該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。

對結果和財務影響的估計，是由主體管理層根據判斷，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。應考慮的證據包括資產負債表日後事項提供的追加證據。

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，則應基於其相關的可能性，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。例如：企業銷售貨物時向客戶保證商品售出後6個月內，企業承擔客戶因製造方面的缺陷發生的修理費用。如果在售出商品中發現較小缺陷，則要發生100萬的修理費用；如果在售出商品中發現較大缺陷，則要發生400萬元的修理費用。企業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。企業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 × 75%) + (100 × 20%) + (400 × 5%) = 40 (萬元)。

6. 未來事項

本準則第8.4段規定，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。預期的未來事項可能對準備的計量特別重要。例如，企業可能認為，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作出的合理預測。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作出的。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，除非得到相當客觀的證據的支持，否則企業不應對全新的清理技術的發展進行預期。

7. 風險和不確定性

本準則第8.5段規定，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。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。企業需要謹慎從事，以避免對風險和不確定性進行重複調整，導致準備高估。

8. 資產的預期處置

本準則第8.6段規定，在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得。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也是如此。主體應在涉及相關資產的會計準則所規定的時點，確認資產預期處置形成的利得。

9. 補償

本準則第8.7和8.8段規定，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(一般指可能性大於95%)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。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。

（1） 可能獲得的補償情況

可能獲得補償的情況通常有：

- 發生交通事故等情況時，主體通常可以從保險公司獲得合理的賠償；
- 在某些索賠訴訟中，主體可以通過反訴的方式對索賠人或第三方另行提出賠償要求；
- 在債務擔保業務中，主體在履行擔保義務的同時，通常可以向被擔保主體提出額外追償要求。

（2） 補償金額的確認

補償金額的確認，涉及兩個問題。一是確認時間，二是確認金額。根據本準則的規定，補償金額只有在"基本肯定"能收到補償時予以確認，確認的金額是基本確定能收到的金額。

有三點需要說明。一是補償金額應單獨確認為資產。例如，甲企業因現時義務確認了一項準備50萬元；同時，因該義務，甲企業還可從乙企業獲得35萬元的賠償，且這項金額基本確定能收到。在這種情況下，甲企業應分別確認一項準備50萬元和一項資產35萬元，而不能只確認一項金額為15萬元的準備。二是確認的補償金額不應超過所確認的準備的賬面價值。沿用以上例子，甲企業所確認的補償不能超過所確認的準備的賬面價值50萬元。三是在損益表中，與上述例子有關的費用可以扣除對補償確認的金額後的淨額列報，即費用金額為15萬元。

10. 準備的變化及使用

本準則8.9段規定，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。另外，本準則8.10段規定，準備應僅用於最初為該支出確認準備的支出。

確認和計量原則的應用

11. 未來經營虧損

由於未來經營虧損不符合負債的定義及對準備予以確認的條件，因此對未來經營虧損不應確認準備。

12. 虧損性合同

本準則第 8.12 段規定，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。

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的合同不在本準則規範。

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。

披露要求

13. 本準則 8.17 段規定，對於各類準備主體應披露如下內容：

（1） 期初和期末的賬面金額；

（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。

【例 1】保證

中天公司為機床生產和銷售企業。2006 年第四季開業，銷售機床 400 台，每台售價為 50,000 元。按銷售合同條款，機床售出後 3 年內如出現製造方面的缺陷，公司免費負責修理或更換。根據以往的經驗，在此保證下，很可能(即可能性大於 50%)會發生一些索償，發生的保修費一般為銷售額 1%。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是附保證條款的商品銷售。它產生了一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 從總體上看，很可能因保證而發生索償。

義務金額的可靠估計 – 保修費為銷售額 1%。

結論 – 由於保證條款滿足準備確認的三個條件，故應確認為一項準備。具體賬務處理如下：

2006年12月31日應確認產品保證負債金額為：

400 × $50,000 × 1% = $200,000

借：	產品保證費	200,000	
貸：	保證準備		200,000

財務報表附註(摘要)：

保證準備

	澳門元
2006年10月1日(開業日)	--
本年新增準備	200,000
本年使用準備	--
2006年12月31日	200,000

企業已為最近一個財務年度內售出商品的預期保證索償確認了200,000元的準備。預期該支出的大部份將在下一個財務年度內發生，而所有的支出將在資產負債表日後三年內發生。

【例2】退款政策

某零售商店制定了顧客不滿意即可退款的政策，即使法律不要求它這樣做也是如此。該零售店的退款政策是眾所周知的。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是產品的銷售。由於該商店的行為已使顧客建立了一個有效預期，即企業將退款，因而該商店的行為產生了推定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 一定比例的貨物將因退款而很可能被退回。

結論 – 按退貨成本的最佳估計確認一項準備。

【例 3】虧損性合同

企業在按經營租賃租來的一家工廠經營獲利。2006 年 12 月間，企業將其經營轉移至一個新工廠。原工廠的租賃合同還持續 4 年，並且不能取消，也不能出售給另一個使用者。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是簽訂租賃合同。產生了一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 當租賃合同變為虧損時，含有經濟利益的資源將很可能流出。

結論 – 按不可避免的租賃付款的最佳估計(即 4 年租金)確認為一項準備。

或有負債

說明

14. 本準則 8.13 段中，或有負債是指以下兩者之一：

（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。或有負債是過去交易或事項形成的潛在義務，承擔之義務具有不確定性，其不確定因素不能由主體控制，而且只能由未來不確定事項的發生或不發生來證實。例如：2006 年 12 月 25 日，甲企業狀告乙企業侵犯了其專利權，至 2006 年 12 月 31 日，法院還沒有對訴訟案進行公開審理，乙企業是否敗訴尚難判斷。對於乙企業而言，一項或有負債已經形成，它是由過去事項而產生的潛在義務。判決結果不由企業控制，而且是否需要承擔義務要由未來判決結果確定。

（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：

- 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。該現時義務導致經濟利益流出主體的可能性不超過 50%，即流出主體的可能性未超過不流出的可能性。例如：2006 年 12 月 20 日，甲企業與乙企業簽訂擔保合同，承諾為乙企業的 3 年期項目貸款提供擔保。由於擔保合同的簽訂，甲企業承擔了一項現時義務。但是，承擔現時義務並不意味着經濟利益將很可能因此而流出甲企業。如果 2006 年度乙企業的財務狀況良好，則說明甲企業履行連帶責任的可能性不大。

- 該義務的金額不可以足夠可靠地計量。該現時義務導致經濟利益流出主體的金額難以預計。這一特殊性表明，作為現時義務的或有負債其結果是不確定的。例如，2006年12月24日，某單位全體員工發生食物中毒，而甲公司恰是食物提供者。中毒事件發生後，甲公司得知此事，並承諾負擔一切賠償費用。直到12月31日，事態還在發展中，賠償費用難以預計。此時，甲公司承擔了現時義務，但義務的金額不能可靠地計量。

15. 本準則第8.13段規定，主體不應確認或有負債。另外，本準則第8.14段規定，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小(一般指可能性等於或小於 5%)，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，再披露其財務影響的估計數。

準備與或有負債的關係

16. 從一般意義上講，所有準備都是或有性質的，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。

17. 本準則在準備和或有負債之間作出了區分：

（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；

（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經濟利益的資源流出的現時義務還未得到證實；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相當可靠的估計）。

本準則對準備和或有負債的區分及主要確認要求概括如下(見表1和圖1)：

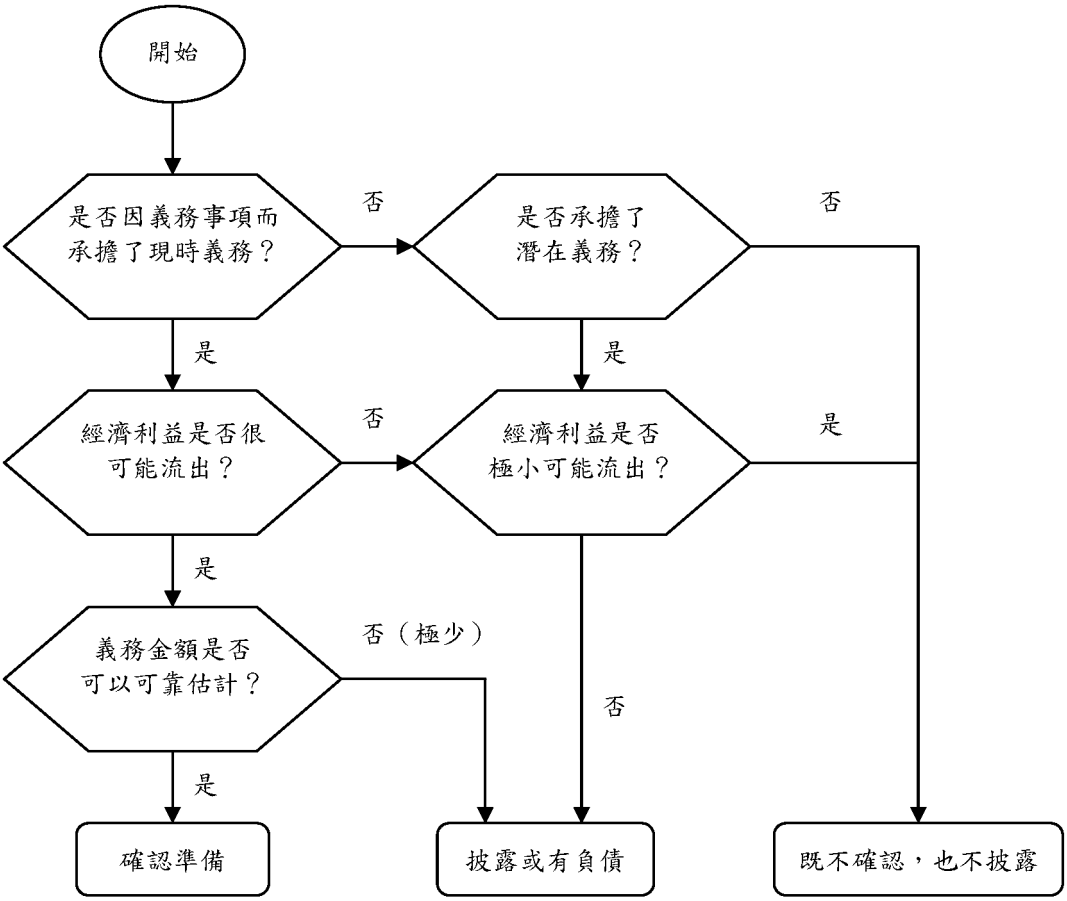
『表1』

因過去事項，在履行現時義務或潛在義務(其存在僅通過不完全由主體控制的一項或數項不確定未來事項的發生或不發生予以證實)時，可能含有未來經濟利益的資源流出：		
存在很可能要求資源流出的現時義務。	**存在可能要求但也很可能不要求資源流出的潛在義務或現時義務。**	**存在極小可能要求資源流出的潛在義務或現時義務。**
應確認準備	不應確認準備	不應確認準備
應披露準備	應披露或有負債	不要求披露

在極少數情況下，一項負債因不能可靠計量而不能得到確認，此時，也會產生或有負債。對該或有負債應予披露。

『圖 1』

決策樹


開始
是否因義務事項而承擔了現時義務？
否
是否承擔了潛在義務？
否
是
是
經濟利益是否很可能流出？
否
經濟利益是否極小可能流出？
是
是
義務金額是否可以可靠估計？
否（極少）
否
是
確認準備
披露或有負債
既不確認，也不披露

【例 4】票據貼現

甲公司因銷售商品取得一張金額為 2000 萬元，到期日為 2007 年 4 月 3 日的商業承兌匯票。2006 年 11 月 3 日，因急需資金，甲公司將所持未到期票據向開戶銀行申請貼現。經審核，貼現銀行同意了甲公司的申請，並辦理了有關手續。貼現銀行規定若到期時不能獲得付款時，甲公司負有全額償付的責任。甲公司根據經驗，不能獲得付款的可能性不大。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是貼現票據，產生了一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 由於不能獲得付款的可能性不大，即經濟利益的資源不是很可能流出主體。

結論 – 不確認準備，應作為或有負債披露。

財務報表附註 (摘要)：

或有負債：

2006 年 11 月 3 日，本公司將一張未到期商業承兌匯票向開戶銀行進行貼現。貼現票據金額為 2,000 萬元，到期日為 2007 年 4 月 3 日。開戶銀行到時不能獲得付款時，本公司負有代為付款的義務。

【例 5】單項擔保

2006 年間，企業 A 為企業 B 的特定貸款提供擔保，當時企業 B 的財務狀況良好。2007 年間，企業 B 的財務發生惡化，並在 2007 年 6 月 30 日向其債權人尋求保護。

分析：

(1) 在 2006 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是提供擔保，產生一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 在 2006 年 12 月 31 日，很可能不發生資源流出。

結論 – 不確認準備。擔保應作為或有負債披露，除非資源流出的可能性極少。

(2) 在 2007 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是提供擔保，產生一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 在 2007 年 12 月 31 日，履行義務很可能要求含有經濟利益的資源流出。

結論 – 將義務的最佳估計確認為準備。

【例 6】庭審案件

2006 年一次婚禮之後，有 10 人死亡，可能是由於企業售出的產品所造成的食物中毒。對方已通過法律程序向企業要求損失賠償，但雙方對各自應承擔的責任尚存在分歧。到截止於 2006 年 12 月 31 日的財務報表被批准報出時，企業的律師認為企業很可能不承擔義務。但是，企業編製截止於 2007 年 12 月 31 日的財務報表時，其律師認為，鑒於案情的發展，企業很可能要承擔義務。

分析：

(1) 在 2006 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務 – 基於財務報表批准時可獲得的證據，不存在因過去事項而產生的義務。

結論 – 不確認準備。該事項應作為或有負債披露，除非資源流出的可能性極小。

(2) 在 2007 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務 – 基於可獲得證據，存在一項現時義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 很可能。

結論 – 按履行義務所需金額的最佳估計確認一項準備。

或有資產

說明

18. 或有資產是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。主體通過法律程序提出的、結果不確定的索賠就是或有資產的一個例子。或有資產具有以下特徵：

（1） 或有資產由過去的交易或事項產生

或有資產是過去的交易或事項形成的。例如，2006 年 12 月 25 日，甲企業狀告乙企業侵犯了其專利權。至 2006 年 12 月 31 日，法院還沒有對訴訟案進行公開審理，甲企業是否勝訴尚難判斷。對於甲企業而言，將來可能勝訴而獲得的資產屬於一項潛在資產，它是由過去事項(乙企業"可能侵犯"甲企業的專利權並受到起訴)形成的。但是，如果某企業計劃在三個月後購入一批原材料，那麼因此可能獲得的資產並不是或有資產，因為企業的計劃並不是過去的"交易或事項"。

（2） 或有資產的結果具有不確定性

或有資產是一種潛在資產，隨著經濟情況的變化，其是否會形成主體真正的資產，須通過不完全由主體控制的未來不確定事項的發生或不發生才能證

實。沿用以上例子，甲企業的或有資產，是否真的會轉化成其真正的資產，要由訴訟案件的調解或判決結果確定。如果終審判決結果是甲企業勝訴，那麼或有資產便轉化為一項基本可以肯定收到的資產。如果終審判決結果是甲企業敗訴，那麼或有資產便"消失"了；相反，還應承擔一項支付訴訟費的義務。

19. 根據本準則 8.15 段，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，此時將其確認是恰當的。此外，本準則第 8.16 段規定，經濟利益很可能流入時，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，再披露其財務影響的估計數。

或有資產的處理概括如下(見表 2)：

『表 2』

因過去事項產生一項潛在資產，其存在僅通過不完全由主體控制的一項或數項不確定未來事項的發生或不發生予以證實：		
經濟利益基本肯定會流入。	**經濟利益很可能但不能基本肯定會流入。**	**經濟利益不是很可能流入。**
該資產不是或有資產	不應確認資產 要求披露或有資產	不應確認資產 不要求披露或有資產

【例 7】庭審案件

2006 年 7 月 20 日，A 公司委託大通船運公司為其運送一批商品，並辦理了運輸保險。在運送過程中，由於意外事故，造成貨物損失約 500 萬元。就理賠一事，A 公司與保險公司未達成一致。為此，2006 年 11 月 30 日 A 公司依法向當地法院提起訴訟。直至 2006 年 12 月 31 日，案件尚未判決。

在本例中，A 公司獲得理賠是確知的，但由於訴訟尚處在審理過程中，因此，A 公司還無法確知是否可以獲得要求的理賠。按本準則的規定，A 公司應在 2006 年 12 月 31 日的資產負債表附註中作如下披露：

財務報表附註(摘要)：

或有資產：

本公司委託大通船運公司運送一批商品。在運送途中，因意外事故造成損失約 500 萬元。2006 年 11 月 30 日，本公司就理賠一事向法院提起了訴訟。直至 2006 年 12 月 31 日，有關訴訟正在審理當中。

【第 9 條—收入】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的是規範特定類型的交易和事項所形成的收入的會計處理。在收入的會計處理中，主要問題是決定何時確認收入。一般地，當交易或事項所產生的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，才應對收入進行確認。本準則明確了在何種情況下這些標準將被滿足，從而應該確認收入。

2. 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；
   (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。

定義

3. 本準則中使用的下列詞彙，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。*

收入的計量

4. 根據本準則第 9.1 段，收入應按其已收或應收對價的公允價值來計量。交易所產生的收入額通常由主體與資產的購買方或使用方所達成的協議來決定。該項金額是以主體已收或應收的價款的公允價值為根據，並考慮了主體允諾的商業折扣和數量折扣進行計量的。

5. 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，應確認為利息收入。

銷售商品

銷售商品收入的確認

6. 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，如工業企業生產的產品、零售商購進的商品、為轉售而持有的土地和其他不動產等，主體銷售的其他存貨如原材料、包裝物等也視同商品。

從概念上講，確認是指將某個項目作為一項資產、負債、收入、費用等正式地記入或列入主體財務報表的過程。具體到收入確認，指將某個項目作為收入要素記賬，並在損益表上反映。

7. 本準則第9.2段規定，銷售商品的收入只有同時符合以下五項條件時，才能加以確認：（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）收入金額可以可靠地計量；（4）與交易相關的經濟利益很可能流入主體；（5）與交易相關的已發生或將發生的成本可以可靠地計量。以下就銷售商品收入的確認條件說明如下：

條件一：主體已將商品所有權上的主要風險和報酬轉移給購貨方

商品所有權上的風險，主要指商品所有者承擔該商品價值發生損失的可能性。例如，商品發生減值、商品發生毀損的可能性。商品所有權上的報酬，主要指商品所有者預期可獲得的商品中包括的未來經濟利益。例如，商品價值的增加以及商品的使用所形成的經濟利益等。

商品所有權上的風險和報酬轉移給了購貨方，指風險和報酬均轉移給了購貨方。當一項商品發生的任何損失均不需要銷貨方承擔，帶來的經濟利益也不歸銷貨方，則意味著該商品所有權上的風險和報酬已移出該銷貨方。

判斷一項商品所有權上的主要風險和報酬是否已轉移給買方，需要關注每項交易的實質而不是形式。通常，所有權憑證的轉移或實物的交付是需要考慮的重要因素。

（1） 商品所有權憑證的轉移或實物交付後，商品所有權上的主要風險和報酬也隨之轉移。例如，大多數零售交易。

（2） 商品的所有權憑證的轉移或實物交付後，商品所有權上的主要風險和報酬並未隨之轉移。

① 主體銷售的商品在質量、品種、規格等方面不符合合同規定的要求，又未根據正常的保證條款予以彌補，因而仍負有責任。

【例 1】A 企業於 5 月 21 日銷售一批商品，商品已經發出，買方已預付部分貨款，餘款由 A 企業開出一張商業承兌匯票，並已隨發票賬單一併交付買方。買方當天收到商品後，發現商品質量沒達到合同規定的要求，立即根據合同的有關價格減讓和退貨的條款與 A 企業交涉，要求 A 企業在價格上給予一定的減讓，否則退貨。雙方沒有就此達成一致意見，A 企業也未採取任何彌補措施。

在此例中，儘管商品已經發出，發票賬單已交付買方，也已收到部分貨款，但由於雙方在商品質量的彌補方面未達成一致意見，買方尚未正式接受商品，商品可能被退回。由此說明，商品所有權上的主要風險和報酬仍留在 A 企業，A 企業此時不能確認收入。只有當賣方已按買方的要求進行彌補後才能確認收入。

② 主體銷售商品的收入是否能夠取得，取決於代售方或寄銷方是否已將商品銷售出去。

代銷或寄銷的特點是受託方只是一個代理商，委託方將商品發出後，所有權並未轉移給受託方，從而所有權上的風險和報酬仍在委託方。只有當受託方將商品售出後，商品所有權上的風險和報酬才轉移出委託方。因此，在代銷或寄銷情況下，委託方應在受託方售出商品，並取得受託方提供的代銷清單時確認收入。

③ 主體尚未完成售出商品的安裝或檢驗工作，且此項安裝或檢驗任務是銷售合同的重要組成部分。

【例 2】某電梯生產企業銷售電梯，電梯已發出，發票賬單已交付買方，買方已預付部分貨款，但根據合同規定，賣方負責安裝，在賣方安裝並經檢驗合格後，買方立即支付餘款。

電梯安裝調試通常構成電梯銷售合同的重要組成部分。在此例中，電梯發出通常不表明商品所有權上的主要風險和報酬已轉移給買方。企業在安裝電梯的過程中，可能會發生一些不確定因素，並阻礙該項銷售的實現。因此，企業應在電梯安裝完畢並檢驗合格後才能確認相關的銷售收入。

④ 銷售合同中規定了由於特定原因買方有權退貨的條款，而主體又不能確定退貨的可能性。

【例 3】某企業為推銷一項新產品，規定凡購買該產品者均有一個月的試用期，不滿意的，一個月內給予退貨。

在此例中，該企業儘管已將商品售出，也已收到價款，但由於是新產品，無法估計退貨的可能性，商品所有權上的風險和報酬實質上並未轉移給買方，該企業在售出商品時不能確認收入。只有當買方正式接受商品時或退貨期滿時才確認收入。

以上講的是商品所有權上的主要風險和報酬必須轉移給購貨方才有可能確認收入。要注意的是，如果主體只保留有所有權上的次要風險，且符合銷售商品收入確認的其他四項條件，則相應的收入應予確認。下面對主體只保留有商品所有權上的次要風險舉例說明：

【例 4】某商場在銷售 A 商品時向客戶承諾，如果賣出的商品在三個月內因質量問題不符合要求，則可以退貨。根據以往的經驗，商場估計退貨的比例為銷售額的 1%。

在此例中，雖然商場仍保留有一定的風險，但這種風險是次要的。所售商品所有權上的主要風險和報酬已轉移給了客戶。因此，該商場可以在 A 商品售出後即確認收入。

條件二：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

對售出商品實施繼續管理，既可能源於仍擁有商品的所有權，也可能與商品所有權沒有關係。如果商品售出後，主體仍保留有與該商品的所有權相聯繫的繼續管理權，則說明此項銷售商品交易沒有完成，銷售不能成立，不能確認收入。同樣地，如果商品售出後，主體仍對售出的商品可以實施控制，也說明此項銷售沒有完成，不能確認收入。例如，A 製造商將一批商品銷售給某批發商。合同規定，A 企業有權要求批發商將售出的商品轉移或退回。在這種例子中，A 企業雖然已將商品售出，但仍對商品擁有實際控制權，因而不能確認收入。

以下是主體對已售出商品的繼續管理與商品的所有權無關的例子。

【例 5】A 房地產開發商將一片住宅小區銷售給某客戶，並受客戶的委託代售小區商品房和管理小區物業。

此例中，A 房地產開發商雖然仍對小區繼續管理，但這種管理與小區的所有權無關。因為小區的所有權屬於客戶，與小區所有權有關的主要風險和報酬也已從 A 開發商轉移給了客戶。此時，如果符合銷售商品收入確認的其他條件，A 房地產開發商可以確認收入。

【例 6】某軟體諮詢企業銷售一個成套軟體給某客戶，並接受客戶的委託對軟體進行日常管理，其中包括更新軟體等。

在這個例子中，客戶是成套軟體的受益者，與之相關的風險也由客戶獨立承擔，軟體諮詢企業售後的繼續管理可以認為是與軟體銷售獨立的另一項提供勞務的交易。因此，儘管軟體諮詢企業仍對售出軟體有繼續管理權，但不是與軟體的所有權有關，並不妨礙軟體諮詢企業對銷售收入的確認。

條件三：收入的金額可以可靠地計量

收入能否可靠地計量，是確認收入的基本前提，收入不能可靠地計量，則無法確認收入。主體在銷售商品時，售價通常已經確定。但銷售過程中由於某種不確定因素，也有可能出現售價變動的情況，則新的售價未確定前不應確認收入。

條件四：與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體

在銷售商品的交易中，與交易相關的經濟利益主要表現為銷售商品的價款。銷售商品的價款能否有把握收回，是收入確認的一個重要條件，主體在銷售商品時，如估計價款收回的可能性不大，即使收入確認的其他條件均已滿足，也不應當確認收入。銷售商品的價款能否收回，主要根據主體以前和買方交往的直接經驗，或從其他方面取得的資訊，或政府的有關政策等進行判斷。例如，企業根據以前與買方交往的直接經驗判斷買方信譽較差；或銷售時得知買方在另一項交易中發生了鉅額虧損，資金周轉十分困難；或在出口商品時，不能肯定進口企業所在國政府是否允許將款項匯出等等。在這些情況下，企業應推遲確認收入，直至這些不確定因素消除。

主體在判斷價款收回的可能性時，應進行定性分析，當確定價款收回的可能性大於不能收回的可能性時，即認為價款能夠收回。

實務中，主體售出的商品符合合同或協議規定的要求，並已將發票賬單交付買方，買方也承諾付款，即表明銷售商品的價款能夠收回。如主體判斷價款不能收回，應提供可靠的證據。

條件五：與交易相關的已發生或將發生的成本可以可靠地計量

根據收入和費用配比原則，與同一項銷售有關的收入和成本應在同一會計期間予以確認。因此，成本不能可靠計量，相關的收入也不能確認，即使其他條件均已滿足。如已收到價款，收到的價款應確認為一項負債。

【例 7】A 企業與 B 企業簽訂協議，由 A 企業銷售一大型設備給 B 企業。但是，A 企業需要委託 C 企業來完成設備的一個主要部件的製造任務。根據 A 企業與 C 企業之間的協議，C 企業與 A 企業之間的結算如下：C 企業為該部件發生的製造成本的 108%即為 A 企業應支付給 C 企業的勞務款。假定 A 企業本身負責的部件製造任務以及 C 企業負責的部件製造任務均已完成，並由 A 企業組裝後將設備運往 B 企業，B 企業也已根據協議將貨款及時支付給了 A。但是，C 企業相關的製造成本詳細資料尚未交給 A 企業認可。

在此例中，儘管大型設備已交付給了 B 企業，A 企業已收到了貨款，但 A 企業為該設備發生的實際成本因 C 企業相關資料未送達而不能可靠地計量。因此，A 企業在收到貨款時，不能確認收入。

銷售商品收入的確認比較複雜，主體在運用以上五項條件進行銷售商品收入確認時，必須仔細地分析每項交易的實質。只有交易符合全部的五項條件時，才能確認收入。

銷售商品收入的賬務處理

8. 具體到銷售商品收入的計量，銷售商品收入的金額，應根據主體與購貨方簽訂的合同或協議金額確定，無合同或協議的，應按購銷雙方都同意或都能接受的價格確定。銷售商品收入在確認時，應按確定的收入金額，借記"應收賬款"、"銀行存款"等科目，貸記"銷售收入"。

【例 8】某企業銷售一批化妝品，發票上註明售價 200,000 元，款項尚未收到。如該項銷售已符合銷售收入確認的五項條件，應確認為收入，確認時應作如下會計分錄：

借：	應收賬款	200,000	
貸：	銷售收入		200,000

特殊銷售商品業務

9. "開出賬單但代管商品"的銷售，指按買方要求延遲交貨，但買方取得了所有權並接受賬單。

收入的確認應在買方取得所有權並滿足以下條件之時：

(1) 很可能進行交貨；

(2) 該項庫存商品在銷售時已經認定並隨時可以交付給買方；

(3) 買方明確地給予延遲交貨的指令；

(4) 適用通常的付款條件。

如果僅有購買或製造到時交貨的商品的意向，不能確認收入。

10. 附帶條件的發貨。

(1) 安裝和檢驗

收入通常是在買方接受交貨且安裝和檢驗均已完成時才予確認。但在以下任何一種情況下，一但買方接受交貨，就立即確認收入：

① 安裝過程性質簡單，比如：安裝一台工廠測試過的電視接收天綫，只是需要開箱、接通電源和天綫；

② 進行檢驗只是為了最終確定合同價格，比如：裝運鐵礦石、糖或大豆。

(2) 允許買方僅享有商定的有限退貨權

如果退貨的可能性不確定，則只有在買方正式接受了發貨或者貨物已發運且拒收期限已過時，才確認收入。

(3) 寄銷，指收貨方(買方)同意代表發貨方(賣方)銷售商品

在收貨方將商品賣給第三方時，才對所發貨物確認收入。

(4) 貨到收款

賣方或其代理商已經交貨並已收到現金時，確認收入。

11. 預收定金銷售，指只有當買方在進行了一系列分期付款的最後付款時，商品才發運。對於這種銷售，應在商品發運時確認銷售收入。但當經驗表明大多數這種銷售可順利完成，如果該項庫存商品已經過認定並隨時可交付給買方，則在收到重大金額的款項時，即可確認收入。

12. 預收貨款的訂貨，指貨款 (或部分貨款) 已預先收取，但該項商品現在尚無庫存。比如：商品尚在製造或將從第三方直接發運給顧客。在將商品發運給買方時才確認收入。

13. 銷售給中間商，例如批發商、經銷商或其他轉銷方。
這種銷售的收入通常在所有權上的風險和報酬轉移時才予確認。但如買方實際上是代理商時，則該項銷售應作為寄銷處理。

14. 訂購出版物和類似項目。
如果涉及的項目在各期具有同樣的價值，則應在這些項目發送的期限內按直綫法確認收入。如果這些項目的價值各期不同，則應按每一期間發送項目的售價佔訂購的所有項目的估計總售價的比例，確認收入。

15. 分期收款銷售，指分期收回對價。
從售價中扣除利息因素後的收入應在銷售日確認。售價是對價的現值，根據估算利率對分期應收款折現確定。利息因素應於賺取時在考慮估算利率的時間比例的基礎上確認為收入。

提供勞務

提供勞務收入的確認

16. 根據本準則第 9.4 段，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。因此，提供勞務收入應分別依據在資產負債表日勞務的結果是否能夠可靠地予以估計來加以確認。

[1] 在資產負債表日，勞務交易的結果能夠可靠地估計
在資產負債表日，如果提供勞務的結果能夠可靠地估計，則應採用完工百分比法確認勞務收入。完工百分比法，是指按照勞務的完成程度確認收入和成本的方法。完工百分比法確認收入，僅適用於提供勞務的交易，當勞務提供活動的開始和完成分屬於不同的會計年度，為準確地反映每一個會計年度的收入、成本和利潤情況，主體應在資產負債表日按勞務的完成程度確認收入和成本。

根據本準則，提供勞務的交易結果能否可靠估計，依據以下條件進行判斷；如同時滿足以下條件，則交易的結果能夠可靠地估計。

(1) 收入的金額可以可靠地計量：

合同總收入一般根據雙方簽訂的合同或協議註明的交易總金額確定。隨著勞務的不斷提供，可能會根據實際情況增加或減少交易總金額，主體應及時調整合同總收入。

(2) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體：

只有當與交易相關的經濟利益很可能流入主體時，主體才能確認收入。主體可以從接受勞務方的信譽、以往的經驗以及雙方就結算方式和期限達成的協議等方面進行判斷。

(3) 在資產負債表日，交易的完成階段可以可靠地計量：

交易的完成程度可以用多種方法加以確定。主體應採用能夠可靠計量所完成的勞務的方法。根據交易的性質，這些方法可能包括：

① 已完成作業量的勘測；

② 迄今已完工勞務佔全部應提供勞務的百分比法；或

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並不反映已提供的勞務。

在採用完工百分比法確認收入時，收入和相關成本應按以下公式計算：

本年確認的收入 ＝ 勞務總收入 × 本年末止勞務的完成程度－以前年度已確認的收入

本年確認的成本 ＝ 勞務總成本 × 本年末止勞務的完成程度－以前年度已確認的成本

(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：

根據收入和費用配比原則，與同一項銷售有關的收入和成本應在同一會計期間予以確認。因此，成本不能可靠計量，相關的收入也不能確認，即使其他條件均已滿足。如已收到價款，收到的價款應確認為一項負債。

採用完工百分比法確認收入，關鍵是確定勞務的完成程度。根據本準則第9.6段，如果特定時期內提供勞務的作業量不能確定，則該時間的收入應採用直綫法確認，除非有證據說明其他方法能更好地反映完工程度。

[2] <u>在資產負債表日，勞務交易的結果不能可靠地估計</u>

本準則第9.5段規定，當提供勞務的交易的結果不能可靠地估計時，亦即不能滿足上述四個條件，主體不能按完工百分比法確認收入。這時主體應正確預

計已經收回或將要收回的款項能彌補多少已經發生的成本，分別以下情況進行處理：

① 已經發生的勞務成本預計能夠得到補償的，應按已經發生的勞務成本金額確認收入；同時，按相同的金額結轉成本，不確認利潤。

② 已經發生的勞務成本預計只能部分地得到補償的，應按能夠得到補償的勞務成本金額確認收入，並按已經發生的勞務成本結轉成本。確認的收入金額小於已經發生的勞務成本的金額，確認為損失。

③ 已經發生的勞務成本預計全部不能得到補償的，不應確認收入，但應將已經發生的勞務成本確認為當期損失。

提供勞務收入的賬務處理

17. 在採用完工百分比法確認勞務收入的情況下，提供勞務收入確認時，應按確定的收入金額，借記"應收賬款"、"銀行存款"等科目，貸記"勞務收入"科目。結轉成本時，借記"成本或費用"科目，貸記"在建工程"科目。

【例 9】某企業於 2006 年 11 月 1 日接受一項產品安裝工程，安裝期 3 個月，合同總收入 300,000 元，至 2006 年 12 月 31 日已發生成本 140,000 元（假定均為安裝人員的工資），預收賬款 220,000 元。預計還會發生成本 60,000 元。按實際發生的成本佔估計總成本的比例確定勞務的完成程度。

實際發生的成本佔估計總成本的比例＝140,000 ÷ (140,000 + 60,000) ＝ 70%

2006 年確認收入 ＝勞務總收入 × 勞務的完成程度 － 以前年度已確認的收入

＝ 300,000 元 × 70% － 0 ＝ 210,000（元）

2006 年確認成本 ＝勞務總成本 × 勞務的完成程度 － 以前年度已確認的成本

＝（140,000＋60,000）× 70% － 0 ＝ 140,000（元）

該企業應作如下會計分錄：

① 發生成本時：

借：在建工程	140,000	
貸：應付工資		140,000

② 預收款項時：

借：銀行存款	220,000	
貸：預收款		220,000

③ 確認收入：

借：預收款	210,000	
貸：勞務收入		210,000

④ 結轉成本：

借：勞務成本	140,000	
貸：在建工程		140,000

18. 特殊勞務交易

(1) 安裝費：

安裝費應根據安裝的完工階段確認收入；如果安裝是產品銷售的附帶條件，則安裝費應於商品銷售時確認收入。

(2) 包括在產品售價內的服務費：

如果產品售價中包括後續服務費的可區分金額 (例如：軟件銷售後的服務和產品改進)，該項金額應遞延並在提供服務的期間確認為收入。遞延的金額應包括根據協議能收回的預計服務成本，以及提供服務的合理利潤。

(3) 廣告費：

傳播媒介的收費應在有關的廣告或節目與公衆見面時確認收入。廣告的製作費則要根據該項目的完工階段確認。

(4) 入場費：

文藝演出、宴會以及其他特定活動的收入，應在這些活動發生時確認。如果是售出涉及多項活動的訂票費，則應分攤到每項活動，分攤的基礎應反映每項活動中的勞務提供程度。

(5) 學費：

收入應在整個教學期間確認。

(6) 申請、入會和會員費：

收入確認取決於所提供服務的性質。如果收費只限於取得會籍，其他所有服務或產品都要求會員另行付款，或者要按年另行訂購，則當其收回的可能性不存在重大的不確定性時，這種收費應確認為收入。如果收費需在會籍期內向會員提供各種服務或出版物，或者允許會員以低於向非會員收取的價格購買商品或勞務，則該項收費應以反映受益的時間、性質和價值為基礎確認。

(7) 開發訂製軟件的收費：

開發訂製軟件的收費應根據開發的完工程度(包括交付後的服務支援的完成程度)確認收入。

利息、特許使用費和股利

利息、特許使用費和股利的確認原則

19. 根據本準則第 9.8 段，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，應按本準則第 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。

主體應根據對方的信譽情況、當年的效益情況以及雙方就結算方式、付款期限等達成的協議等方面進行判斷。如果主體估計收入收回的可能性不大，就不應確認收入。

(2) 收入的金額可以可靠地計量。

利息收入根據未收回的存款或貸款等的本金、存續期間和適當的利率確定；使用費收入按主體與其資產使用者簽訂的合同或協議確定；股利收入按被投資單位宣告分派利潤或現金股利金額確定。當收入的金額能夠可靠地計量時，主體才能進行確認。

利息收入的確認和賬務處理

20. 本準則第 9.9 段規定，利息收入應按時間比例的基礎確認。每個會計期末，按未收回的存款或貸款等的本金、存續期間和適當的利率計算並確認利息收入。

主體期末按規定計算應確認的利息收入，借記"應收利息"等科目，貸記"利息收入"等科目。超過利息收款期限尚未收回的利息，應當停止計提利息，同時沖回原已計提的利息。

【例 10】某企業於 2006 年 7 月 1 日向某銀行存入 1 年期之定期存款 1,000,000 元，年利率為 6%。該企業應在會計期末終了(假定為 2006 年 12 月 31 日)按該筆存款的本金、已存期限和利率計算並確認利息收入。

① 2006 年 7 月 1 日存入定期存款時：

借：定期存款	1,000,000	
貸：銀行存款		1,000,000

② 會計期末應確認利息收入＝1,000,000 × 6% ÷ 2 ＝ 30,000 元

借：應收利息	30,000	
貸：利息收入		30,000

③ 2007 年 6 月 30 日到期收到定期存款及利息時，應作如下會計分錄：

借：銀行存款	1,060,000	
貸：　定期存款		1,000,000
應收利息		30,000
利息收入		30,000

特許使用費收入的確認和賬務處理

21. 本準則第9.9段規定，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。不同的使用費收入，其收費時間和收費方法各不相同，有一次收回一筆固定的金額，例如一次收取10年的場地使用費；有在協議規定的有效期內分期等額收回的，例如合同規定在使用期內每期收取一筆固定的金額；有分期不等額收回的，例如合同規定按資產使用或每期銷售額的百分比收取使用費等。

如果合同、協議規定使用費一次支付，且不提供後期服務的，應視同該項資產的銷售一次確認收入；如提供後期服務的，應在合同、協議規定的有效期內分期確認收入。如合同規定分期支付使用費的，應按合同規定的收款時間和金額或合同規定的收費方法計算的金額分期確認收入。

【例11】A企業向B企業轉讓某項專利權的使用權，轉讓期為5年，每年收取使用費60,000元。A企業每年應確認收入60,000元。

借：應收賬款 (或銀行存款)	60,000	
貸： 特許使用費收入		60,000

股利收入的確認和賬務處理

22. 本準則第9.9段規定，股利收入應在股東的收款權利確立時確認。按成本法核算權益性證券時，主體應在被投資單位宣告分派利潤或現金股利時確認股利收入。確認時，應按確定的收入金額，借記"應收股利"科目，貸記"股利收入'科目。當收到現金股利時，借記"銀行存款"科目，貸記"應收股利"科目。

如果在購入附息投資項目前，未付股息已作為應計項目，則隨後收到的股息應在購入前與購入後的期間進行分配，只有購入後的部份被確認為收入。如果宣告的權益性證券股利來自購入前的淨收益，這部份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。

【例12】A企業2006年5月15日以銀行存款購入B公司股票已宣告但尚未分派現金股利的股票25,000股，作為短期投資，每股成交價8.7元，其中，0.2元為已宣告但尚未分派的現金股利，股權截止日為5月20日。A企業於6月26日收到該公司發放的現金股利。A企業的會計處理如下：

① 計算投資成本：

成交價(25,000 × $8.7)	217,500
減：已宣告現金股利(25,000 × $0.2)	(5,000)
投資成本	212,500

②	購入短期投資的會計分錄：		
	借： 短期投資	212,500	
	應收股利	5,000	
	貸： 銀行存款		217,500
③	收到現金股利的會計分錄：		
	借： 銀行存款	5,000	
	貸： 應收股利		5,000

披露

23. 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。

例如：

主要會計政策：

(a) **收入確認**

在有關經濟利益可能流入本公司的情況下，以及在收入能夠可靠地計量的情況下，按下列基礎將收入在損益表內確認：

銷貨收入在所有權之風險及回報轉移時確認，通常亦即為貨品付運予客戶及所有權轉讓時。

利息收入乃按餘下之本金及合適之利率，以時間比例計算。

股息收入在收取股息之權利確定時確認。

(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。

財務報表附註(摘要)：

收入

本企業主要從事紡織產品之製造及分銷、電子玩具之製造、分銷及零售，以及提供管理顧問服務。本年度列賬之收入如下：

	2006年 澳門元	2005年 澳門元
收入		
銷售貨品	500,000	450,000
提供勞務收入	300,000	250,000
	800,000	700,000

【第 10 條—建造合同】應用指南

目標和範圍

1. 本準則規範建造承包商建造工程合同的會計核算和相關資訊的披露。這裏所講的建造承包商，是指根據合同為客戶建造工程（或大型資產）的企業，如承包建造房屋、橋樑、隧道、船舶和大型機械設備的製造企業。建造合同亦包括：(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。一般情況下，主體應以所訂立的單項合同為對象，分別計量和確認各單項合同的收入、費用和利潤。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

建造合同，*指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。*

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。*

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。*

合同收入

3. 本準則 10.3 規定，合同收入包括兩部分內容：（1）合同議定的最初收入金額。即建造承包商與客戶在雙方簽訂的合同中最初商訂的合同總金額，它構成了合同收入的基本內容。（2）因合同工程變更、索償、獎勵性支付而取得的收入。這部分收入並不構成合同雙方在簽訂合同時已在合同中商訂的合同總金額，而是在執行合同過程中由於合同變更、索償、獎勵等原因而形成的追加收入。建造承包商不能隨意確認這部分收入，只有在符合規定條件時才能構成合同總收入。

4. 對於合同收入的計量，合同收入應以收到或應收對價的公允價值計量。一般情況下，合同收入以收到或應收的工程價款計量，這裏所說的"工程價款"，是指建造合同的總金額或總造價。同時亦需要考慮合同工程變更、索償及獎勵性支付價款。

合同工程變更

5. 合同工程變更是指客戶為改變合同規定的作業內容而提出的調整。例如，某建造承包商與一客戶簽訂了一份金額為5,000萬元的固定造價合同，建造一座圖書館，合同規定的建設期為三年。第二年，客戶改變部分設計，要求建造承包商將原設計中採用的木門窗改為採用鋁合金門窗，並同意增加變更工程款50萬元。這一事項就是合同變更的例子。

6. 因合同工程變更而增加的收入，應在同時具備下列條件時予以確認：

① 客戶很可能同意變更並認可由此引發的收入金額；

② 收入能夠可靠地計量。

如果不同時具備上述兩個條件，則不確認變更收入。

例如，上例中，該項建造合同的初始收入為5,000萬元。變更收入50萬元，符合上述兩個條件，建造承包商便可在第二年將因合同變更而增加的收入50萬元計入合同總收入的組成部分。第二年的合同總收入應為5,000＋50=5,050（萬元）。假如客戶承認因變更而增加工程款，但雙方只達成增加金額20萬元，則只能將20萬元計入合同總收入的組成部分，第二年的合同總收入應為5,000＋20=5,020（萬元）。

索償

7. 索償是指因客戶或第三方的原因造成的、由建造承包商向客戶或第三方收取的、用於補償不包括在合同造價中的成本的款項。例如，某建造承包商與一客戶簽訂了一份金額為8,000萬元的建造合同，建造一座水電站。合同規定的建設期是2005年3月至2008年8月，同時規定，發電機由客戶採購，於2007年8月交付建造承包商進行安裝。該項合同在執行過程中，客戶於2008年1月才將發電機交付建造承包商。建造承包商因客戶交貨延期要求客戶支付延誤工期款100萬元。這一事項即為發生索償的例子。

8. 因索賠款而形成的收入，應在同時具備下列條件時予以確認：

① 協商已達到相當階段，客戶可能同意這項索償；

② 客戶很可能同意的金額能夠可靠地計量。

如果不同時具備上述條件，則不能確認索償收入。

例如，上例中，該項建造合同的初始收入為8,000萬元。根據雙方談判情況，客戶同意向建造承包商支付延誤工期款100萬元。索賠款100萬元，符合上述兩個條件，建造承包商便可於2008年將因索償而增加的收入100萬元計入合同總收入的組成部分。2008年該項建造合同的總收入應為8,000＋100=8,100（萬元）。假如客戶不同意支付延誤工期款，則不能將100萬元計入合同總收入，合同總收入仍為8,000

萬元。假如客戶同意這項索賠，但只同意支付延誤工期款 50 萬元，建造承包商只能將 50 萬元計入合同總收入的組成部分。在這種情況下，2008 年該項建造合同的總收入應為 8,000＋50=8,050（萬元）。

獎勵性支付

9 獎勵性支付是指工程達到或超過規定的標準時，客戶同意支付給建造承包商的額外款項。例如，某建造承包商與一客戶簽訂一項合同金額為 9,000 萬元的建造合同，建造一座跨海大橋，合同規定的建設期為 2005 年 12 月 20 日至 2007 年 12 月 20 日。該合同在執行中於 2007 年 9 月建造承包商工程已基本完工，工程質量符合設計要求，有望提前 3 個月竣工。客戶同意向建造承包商支付提前竣工獎 100 萬元。這一事項即為發生獎勵性支付的例子。

10. 因獎勵而形成的收入應在同時具備下列條件時予以確認：

① 合同進度大大提前，很可能達到或超過既定的完工標準；

② 獎勵性支付金額能夠可靠地計量。

如果不同時具備上述條件，則不能確認。

例如，上例中，該項建造合同的初始收入為 9,000 萬元。提前竣工獎 100 萬元，符合上述兩個條件，建造承包商應於 2007 年將因獎勵款而形成的收入 100 萬元計入合同總收入的組成部分，2007 年該項建造合同的總收入應為 9,000＋100=9,100（萬元）。假定該項合同的建造承包商工程雖於 2007 年 9 月基本完工，但是經工程監理人員認定，工程質量未達到設計要求，還需進一步施工。在這種情況下，建造承包商不能確認獎勵款。

合同成本

11. 本準則 10.4 段規定，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。

12. 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） 用於合同的廠場和設備的折舊費用；

（4） 將廠場和設備以及材料移至和移離施工現場的迁移費用；

（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預計的費用，包括預計保養費用；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的收益。

13. 在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） 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。

上述費用應按系統、合理的方法予以分配，並且應將這些方法一致地應用於所有具有類似性質的費用。分配方法是建立在正常的合同所從事的活動的基礎上的。工程間接費用，包括諸如施工人員工資單的編製和處理等費用。

14. 根據合同的條款，可特別向客戶收取的其他費用，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。

15. 本準則 10.5 段規定，不能計入合同業務或者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） 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閒置廠場和設備的折舊費用。

合同收入和費用的確認

16. 建造合同分為兩類，一類是固定造價合同，另一類是成本加成合同。固定造價合同是指按照固定的合同價或固定單價確定工程價款的建造合同。例如：某建造承包商與一客戶簽訂一項建造合同，為客戶建造一座樓宇，合同規定建造樓宇的總造價為3,000 萬。該項合同是固定造價合同。成本加成合同是指以合同允許或其他方式議定的成本為基礎，加上該成本的一定比例或定額費用確定工程價款的建造合同。例如：某建造承包商與一客戶簽訂一項建造合同，為客戶建造船舶，雙方商定以建造該船舶的實際成本為基礎，合同總造價以實際成本加上實際成本的 1%計算確定。該項合同即是成本加成合同。

17. 本準則 10.6 段規定，如果建造合同的結果能夠可靠地估計，主體應根據合同業務的完工程度在資產負債表日確認合同收入和合同費用。對於固定造價合同和成本加成合同，建造合同的結果是否能夠可靠地估計，分別依據不同的條件來確定。

(一) 固定造價合同

本準則 10.7 段規定，固定造價合同的結果能否可靠地估計，依據以下四個條件進行判斷，如果同時具備四個條件，則固定造價合同的結果能夠可靠地估計。如果不同時具備四個條件，則固定造價合同的結果不能可靠地估計。這四個條件是：

（1） 合同收入總額可以可靠地計量：

合同總收入一般根據建造承包商與客戶訂立的合同中的合同總金額來確定，如果在合同中明確規定了合同總金額，且訂立的合同是合法的，則說明合同總收入能夠可靠地計量；反之，則意味著合同總收入不能可靠地計量。

（2） 與合同相關的經濟利益很可能流入主體：

經濟利益是指直接或間接地流入主體的現金或現金等價物。表現為資產的增加，如增加銀行存款或應收賬款等，或表現為負債的減少，如用合同價款抵償負債等，或表現為兩者兼而有之。與合同相關的經濟利益能夠流入主體，意味著主體能夠收回建造合同的工程價款。

建造合同的工程價款能否收回，取決於客戶與建造承包商雙方是否都能夠正常履行合同。客戶能否履行合同，主要根據建造承包商以往與客戶交往的直接經驗，或從其他方面取得的資訊等進行判斷。一般情況下，如果客戶的信用良好，其生產經營活動也能正常地進行，能夠按合同規定的結算方式和結算時間，按期辦理工程價款結算和支付進度款，則意味著客戶能夠履行合同。但在某些特殊情況下，如客戶破產或死亡、客戶的財務支付出現嚴重困難、或非常原因造成客戶的生產或生存環境嚴重惡化等情況，則意味著客戶已不能正常履行合同條款。建造承包商能否履行合同，關鍵在於建造承包商能否保質、保量、按期完成建造合同。如果有情況表明建造承包商能夠保質、保量、按期完成建造合同，則意味著建造承包商能夠履行合同。如果有情況表明建造承包商不能保質、保量、按期完成建造合同，則意味著建造承包商不能履行合同。

如果建造承包商與客戶雙方都能夠正常履行合同，則意味著建造承包商能夠收回工程價款，經濟利益能夠流入企業；反之，則意味著建造承包商不能夠收回工程價款，經濟利益不能夠流入企業。

（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：

合同完工進度能夠可靠地確定，意味著建造承包商能夠嚴格履行合同條款，已經和正在為完成合同而進行工程施工，並已完成了一定的工程量，達到了一定的工程形象進度，對將要完成的工程量也能夠作出

科學、可靠地測定。如果建造承包商尚未動工，或剛剛開工，尚未形成一定的工程量，對將要完成的工程量不能夠作出科學、可靠地測定，則表明合同完工進度不能可靠地確定。

為完成合同尚需發生的成本能否可靠地確定，關鍵在於建造承包商是否已經建立了完善的內部成本核算制度和有效的內部財務預算及報告制度；能否對為完成合同尚需發生的合同成本作出科學、可靠地估計。如果建造承包商已經建立了完善的內部成本核算制度和有效的內部財務預算及報告制度，並對為完成合同尚需發生的合同成本能夠作出科學、可靠地估計，則意味著建造承包商能夠可靠地確定為完成合同尚需發生的成本。反之，則意味著建造承包商不能可靠地確定為完成合同尚需發生的成本。

（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：

為完成合同已經發生的合同成本能否清楚地區分和可靠地計量，關鍵在於建造承包商能否做好建造合同成本核算的各項基礎工作和準確計算合同成本。如果建造承包商能夠做好建造合同成本核算的各項工作；能夠準確核算已經發生的合同成本，在核算已經發生的成本時，能夠劃清當期成本與下期成本的界限、不同成本核算對象之間成本的界限、未完合同成本與已完合同成本的界限，則說明為完成合同已經發生的合同成本能夠清楚地區分和可靠地計量，以便實際合同成本能夠與以前的預計成本相比較。反之，則意味著為完成合同已經發生的合同成本不能夠清楚地區分和可靠地計量。

(二)成本加成合同

本準則10.8段規定，成本加成合同的結果能否可靠地估計，依據以下兩個條件進行判斷，如果同時具備兩個條件，則成本加成合同的結果能夠可靠地估計。如果不同時具備兩個條件，則成本加成合同的結果不能可靠地估計。這兩個條件是：

（1） 與合同相關的經濟利益很可能流入主體；

（2） 直接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。

對成本加成合同而言，合同成本的組成內容一般已在合同中進行了相應規定。合同成本是確定其合同造價的基礎，也是確定其完工進度的重要依據，因此，要求其實際發生的合同成本，能夠清楚地區分並且能夠可靠地計量。如果建造承包商為完成成本加成合同而發生的直接費用及間接費用能夠及時、真實、準確地記錄，並合理歸集到該成本核算對象中，則表明實際發生

的合同成本能夠清楚地區分並且能夠可靠地計量。反之，則意味著實際發生的合同成本不能清楚地區分並可靠地計量。

18. 確認合同收入和合同費用的方法，根據準則要求主體應使用完工百分比法，這裡的完工百分比是指截至資產負債表日，建造合同的累計完工比例，完工百分比法的運用包括兩個步驟：

1. 確定建造合同的完工進度，計算出完工百分比。

本準則 10.10 段規定，確定合同完工進度有以下三種方法：

（1） 根據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確定。該方法是確定合同完工進度較常用的方法。用計算公式表示如下：

合同完工進度 ＝ (累計實際發生的合同成本 ÷ 合同預計總成本) × 100%

例如，某建築公司簽訂了一項合同總金額為 1,000 萬元的建造合同，合同規定的建設期為三年。第一年，實際發生合同成本 300 萬元，年末預計為完成合同尚需發生成本 520 萬元；第二年，實際發生合同成本為 400 萬元，年末預計為完成合同尚需發生成本 150 萬元。根據上述資料，計算合同完工進度如下：

第一年合同完工進度 ＝ {300 ÷（300＋520）} × 100% ＝ 37%

第二年合同完工進度 ＝ {（300＋400）÷（300＋400＋150）} × 100%＝82%

需要注意的是，採用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確定合同完工進度時，累計實際發生的合同成本不包括：(i) 與合同未來業務相關的合同成本，例如施工中尚未安裝、使用或耗用的材料成本；以及 (ii) 在分包工程的工作量完成之前預付給分包商的款項。

（2） 測定已完成工程量。

此方法適用於一些特殊的建造合同，如水下施工工程等。需要指出的是，這種技術測量並不是由建造承包商自行隨意測定，而應由專業人員現場進行科學測定。

例如，某建築公司承建一項水下作業工程，在資產負債表日，經專業人員現場測定，已完工作量已達合同總工作量的 80%。則該合同的完工進度為 80%。

（3） 完成合同工程的實際比例。

該方法適用於合同工作量容易確定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌築工程等。用計算公式表示如下：

合同完工進度 ＝ (已經完成的合同工作量 ÷ 合同預計總工作量) × 100%

例如，某路橋工程公司簽訂了修建一條 100 公里公路的一項建造合同，合同規定的總金額為 8,000 萬元，工期為三年。該公司第一年修建了 30 公里，第二年修建了 40 公里。根據上述資料，計算合同完工進度如下：

第一年合同完工進度 ＝ (30 ÷ 100) x 100% ＝ 30%
第二年合同完工進度 ＝ {（30＋40） ÷ 100 } x 100% ＝ 70%

實務中，承包商通常在工程開始之前或在工程進行中，分階段從客戶處取得工程預收款或工程進度款，這些預收款或進度款一般並不能反映已完成的工程量，因此，不能用來確定建造合同的完工進度。

2. 根據完工百分比計量和確認當期的合同收入和費用。

當期確認的合同收入和費用可用下列公式計算：

當期確認的合同收入 ＝ （合同總收入 x 完工進度）－以前會計年度累計已確認的收入

當期確認的合同費用 ＝ (合同預計總成本 x 完工進度)－以前會計年度累計已確認的費用－以前會計年度預計損失準備

19. 如果建造合同的結果不能可靠地估計，主體不能採用完工百分比法確認合同收入和費用，根據本準則10.13段規定，主體應區別以下兩種情況進行會計處理：

（1） 合同成本能夠收回的，合同收入根據能夠收回的實際合同成本加以確認，合同成本在其發生的當期確認為費用；

（2） 合同成本不能收回的，應在發生時立即確認為費用，不確認收入。

例如，某建築公司與客戶簽訂了一項總金額為100萬元的建造合同。第一年實際發生工程成本40萬元，雙方均能履行合同規定的義務。但建築公司在年末時對該項工程的完工進度無法可靠估計。在這種情況下，該公司不能採用完工百分比法確認收入，但由於客戶能夠履行合同，當年發生的成本均能收回，所以，公司可將當年發生的成本金額同時確認為當年的收入和費用，當年不確認利潤。其賬務處理如下：

借：勞務成本	400,000	
貸：勞務收入		400,000

假如該公司當年與客戶只辦理價款結算15萬元，由於客戶出現財務危機，其餘款項可能收不回來。在這種情況下，該公司只將15萬元確認為當年的收入，40萬元應確認為當年的費用。其賬務處理如下：

借：勞務成本	400,000	
貸：勞務收入		150,000
在建工程		250,000

預計損失的確認

20. 本準則 10.15 段規定，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。

例如，某建築公司簽訂了一項總金額為 100 萬元的固定造價合同，最初預計總成本為 90 萬元。第一年實際發生成本 63 萬元，年末，預計為完成合同尚需發生成本 42 萬元。假定該合同的結果能夠可靠地估計。該公司應在年末時進行如下會計處理：

第一年合同完工進度 = {63 ÷ (63+42)} × 100%
= 60%

第一年確認的合同收入 = 合同總收入 × 60%
= 100 × 60%
= 60（萬元）

第一年應確認的合同費用 = 合同預計總成本 × 60%
= (63 + 42) × 60%
= 63（萬元）

第一年預計的合同損失 = {（63 + 42） − 100} − 3
= 2（萬元）

其賬務處理為：

借：勞務成本	630,000	
貸：勞務收入		600,000
在建工程		30,000

同時，

借：工程合同預計損失	20,000	
貸：預計損失準備(在建工程)		20,000

披露

21. 本準則 10.17 至 10.22 段規定，主體應披露以下內容：

(一) 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。

(二) 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。

預留金額，是指在開出工程進度賬單時，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賬單的金額，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。

(三) 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。

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。

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。

舉例

假定某建築公司簽訂了一項總金額為 500,000 元的建造合同，承建一座橋樑。工程已於 2005 年 7 月開工，預計 2007 年 10 月完工。最初，預計工程總成本為 450,000 元，到 2006 及 2007 年底，預計工程總成本分別為 400,000 元及 405,000 元。完工進度根據累計實際發生的合同成本佔合同預計總成本的比例確定。建造該項工程的其他有關資料如下：

	2005 年	2006 年	2007 年
至目前為止已發生的成本	150,000	360,000	405,000
預計完成合同尚需發生成本	300,000	40,000	--
已結算工程價款	100,000	370,000	30,000
實際收到價款	75,000	300,000	125,000

具體會計處理如下：

（一）確定各年的合同完工進度

各年的完工進度如下表所示：

	2005 年	2006 年	2007 年
合同金額	500,000	500,000	500,000
減合同預計總成本：			
到目前為止已發生的成本 (a)	150,000	360,000	405,000
完成合同尚需發生的成本	300,000	40,000	--
合同預計總成本 (b)	450,000	400,000	405,000
預計總毛利	50,000	100,000	95,000
完工進度 (a) /(b)	33.33%	90%	100%

（二）計量各年確認的收入、費用和毛利

各年確認的收入和費用如下表所示：

	年末累計	以前年度確認	本年度確認
2005 年			
收入 (500,000x33.33%)	166,667		166,667
費用 (450,000x33.33%)	150,000		150,000
毛利 (收入－費用)	16,667		16,667
2006 年			
收入 (500,000x90%)	450,000	166,667	283,333
費用 (400,000x90%)	360,000	150,000	210,000
毛利 (收入－費用)	90,000	16,667	73,333
2007 年			
收入 (500,000)	500,000	450,000	50,000
費用 (405,000)	405,000	360,000	45,000
毛利 (收入－費用)	95,000	90,000	5,000

（三）編製有關會計分錄

	2005年		2006年		2007年	
(1) 借：在建工程	150,000		210,000		45,000	
貸：銀行存款/應付款項		150,000		210,000		45,000
(2) 借：應收賬款	100,000		370,000		30,000	
貸：工程結算		100,000		370,000		30,000
(3) 借：銀行存款	75,000		300,000		125,000	
貸：應收賬款		75,000		300,000		125,000
(4) 借：在建工程	16,667		73,333		5,000	
勞務成本	150,000		210,000		45,000	
貸：勞務收入		166,667		283,333		50,000
(5) 借：工程結算					500,000	
貸：在建工程						500,000

(四) 財務報表中的列示(摘錄)

損益表列示

	2005年	2006年	2007年
勞務收入	166,667	283,333	50,000
勞務成本	(150,000)	(210,000)	(45,000)
毛利	16,667	73,333	5,000

資產負債表列示

		2005年	2006年	2007年
流動資產				
應收賬款		25,000	95,000	--
已完工尚未結算款				
在建工程	166,667			
減：工程結算	(100,000)	66,667		
流動負債				
已結算尚未完工款				
在建工程	450,000			
減：工程結算	(470,000)		20,000	

（五）附註 (摘錄)

2. 主要會計政策

(a) 建造合同：

建造合同收入根據完工百分比法加以確認，按至計算日止已實際支出的成本佔合同估計總成本的百分比來計量。

如果合同總成本預計超出合同總收入，預計損失將於當年度確認為損失。

4. 建造合同

	2006 年	2005 年
本年度確認為收入的合同收入金額	283,333	166,667
迄今已發生的成本總額以及確認的利潤	450,000	166,667
應向客戶收取的合同工程款總額	--	66,667
結欠客戶的合同工程款總額	20,000	--

【第11條—借款費用】應用指南

目標和範圍

1. 本準則規範了借款費用的會計核算和相關信息的披露。其中包括了將借款費用立即在損益表確認為費用，或將符合資本化條件的費用作資本化的會計處理。

2. 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

3. 在本準則中使用的下列詞彙，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。*

資本化，*指把費用確認為資產成本的組成部分。*

4. 在準則中提及的借款費用包括以下費用：
   (1) *銀行透支利息和長期及短期借款的利息*，包括主體向銀行或其他金融機構等借入資金發生的利息、發行債券發生的利息，以及承擔帶息債務的利息等；
   (2) *與借款相關的折價或溢價的攤銷*，指對發行債券的利息的調整，因而構成借款費用的組成部分；
   (3) *安排借款時發生的輔助費用的攤銷*，指主體在借款過程中發生的費用，例如手續費、佣金、印刷費及承諾費等；
   (4) *融資租賃所形成的融資租賃費用*（可參考第4條租賃）；
   (5) *作為外幣借款利息費用調整額的匯兌差額*，指由匯率變動而對外幣借款本金及其利息記賬本位幣金額產生的影響金額。由於這部分匯兌差額是與外幣借款直接相關聯的，因此也構成借款費用的組成部分。

借款費用的處理方法

5. 主體有兩種方法處理借款費用，根據第11.2段主體可以將借款費用在發生當期確認為費用，這一方法是基準處理方法。另一種允許選用的處理方法是根據第11.3段對於符合條件的資產，將可直接歸屬於資產購置、建造或生產的借款費用包括在該資產的成本中。同時主體應對所有符合條件的資產一致地運用該項政策，不能選擇地採用。

6. 可直接歸屬於符合條件的資產的借款費用是指那些如果不發生符合條件的資產的支出就可以避免的借款費用。對於一些特定為了某項資產購買或建造而專門借入的資金，由於它們有直接的關聯，所以比較容易辨認。但相對一般的借款，要確認借款是否可以避免，可能是困難的。在不同的經濟條件和環境因素下，主體必須作出判斷。

符合條件的資產

7. *符合條件的資產是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。*一般情況存貨和土地都不視為符合條件的資產。但當土地正進行整理和發展，並將土地變成可銷售狀態，則該土地便視為符合條件的資產，將有關借款費用（如利息）資本化並且成為土地成本的一部分。這樣相關的借款費用便可與土地的銷售收入相配比。另一方面，當土地是用於興建建築物時，資本化的利息成本應附加在建築物的成本中而不是土地的成本內。

8. 借款費用在以下情況很可能不具備資本化的條件：
   (1) 那些慣常性生產的或在短期內大量重複生產的存貨、廠場、設施等；
   (2) 在購置或建造資產時，如果借款費用的金額較小，也可以於發生當期確認為費用，而不須作資本化的處理；
   (3) 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。

應予資本化的借款費用

9. 專門借款

專門借款是指為購建資產而專門借入的款項。這種借款有明確的用途，即為購置或建造某項資產而專門借入的，並具有標明該用途的借款合同。

當某主體獲得專門借款為建造某項符合條件的資產後，資金通常不會被立即用來支付相關的支出。在這期間，該專門借款可以用來作臨時性的投資。根據準則第 11.4 段的要求在當期所產生的實際借款費用應減去以該專門借款進行臨時性投資（例如銀行存款利息，短期投資收益等）而獲得的投資收益來確定。

【例1】某企業於2006年1月為建造一幢廠房向銀行借入一筆專門借款$1,000,000，年利率為8%。企業分別在1月1日和7月1日支付$500,000的建造費用，在借款使用前，存放在銀行並取得以年利率為5%計算的利息收益。該企業2006年的資本化借款費用是多少？

借款費用	
由1月1日至12月31日	
— $1,000,000 × 8%	$80,000
減除：臨時投資收益	
由1月1日至6月30日	
— $500,000 × 5% × 6 ÷ 12	$12,500
資本化借款費用	$67,500

10. 一般借款

一般借款是指借款並沒有既定的主要用途。主體借入的資金可能用於不同的工程項目和日常經營運作，與一些符合資本化的項目並沒有直接的聯繫。根據準則第11.5段對於一般性借入的資金及其相關的借款費用，當借款費用符合資本化條件時，資本化的金額應通過運用資本化比率乘以發生在該資產的累計加權平均支出確定。要注意的是在某一期間的資本化借款費用不應超過同期借款費用的金額。

資本化金額的計算

11. 對於一般借款費用，計算資本化金額的公式如下：

資本化金額 ＝ 資產累計支出的加權平均數 × 資本化比率

*資產累計支出的加權平均數*的計算如下：

$$\sum \left(\text{每筆資產支出金額} \times \frac{\text{每筆資產支出實際佔用天數}}{\text{會計期間涵蓋的天數}} \right)$$

12. 上述公式中，*資產累計支出的加權平均數*是指資產購建起的累計資產支出加權平均數。由於主體的資本支出往往不是一次發生，而是逐步發生的，每筆支出所承擔的利息費用有所不同。所以首先應當計算購建資產的累計支出加權平均數，作為購建資產的平均資金佔用額。如主體只借入一筆借款，則資本化支出為使用在資產上的支出。

13. *每筆資產支出實際佔用天數*是指發生在資產上的支出所應承擔借款費用的時間長度。*會計期間涵蓋的天數*是指計算應予資本化的借款費用金額的會計期間長度，即每個主體計算借款費用資本化金額的計算期。為了簡化計算，主體也可以用*月份*作為時間長度單位來計算。

【例 2】某企業於 2006 年於 1 月開始建造一幢廠房，各月份的支出如下：

費用支出時間	金額(澳門元)
2006 年 2 月	1,200,000
2006 年 4 月	2,400,000
2006 年 7 月	4,000,000
2006 年 10 月	4,000,000
2006 年 11 月	3,000,000
合計	14,600,000

該企業每年計算一次應予資本化的借款費用。要求：計算累計支出的加權平均數。

支出時間	金額(澳門元)	實際 佔用時間	平均支出 (澳門元)
2006 年 2 月	1,200,000	11 / 12	1,100,000
2006 年 4 月	2,400,000	9 / 12	1,800,000
2006 年 7 月	4,000,000	6 / 12	2,000,000
2006 年 10 月	4,000,000	3 / 12	1,000,000
2006 年 11 月	3,000,000	2 / 12	500,000
合計	14,600,000		6,400,000

從上表，2006 年度計算累計支出的加權平均數為澳門幣 6,400,000 元。

資本化比率

14. 資本化比率應為借款利率，如果主體只借入一般借款，則資本化比率即是該項借款的利率。倘若主體借入一筆以上的一般借款，則資本化比率為這些*借款的加權平均利率*。

計算*借款的加權平均利率*公式如下：

$$= \frac{\text{借款當期實際發生的利息之和}}{\text{借款本金加權平均數}} \times 100\%$$

15. *借款當期實際發生的利息之和*是指主體因借入款項在當期實際發生的利息金額。*借款本金加權平均數*是指各借款的本金在會計期間內的加權平均數。為了簡化計算，主體也可以用*月份*作為時間長度單位來計算。其計算公式如下：

$$\text{借款本金加權平均數} = \sum\left(\text{每筆借款本金} \times \frac{\text{每筆借款實際佔用的天數}}{\text{會計期間涵蓋的天數}}\right)$$

【例3】某企業於2006年3月份借入一筆長期借款$1,000,000，年利率為9%，又於同年9月份借入另一筆長期借款$1,500,000，年利率為12%。試計算當年的資本化比率。

① 借款當期實際發生的利息之和為：
($1,000,000 × 9% × 10/12) + ($1,500,000 × 12% × 4/12) = $135,000

② 借款本金加權平均數為：

借款日期	金額	借款佔用時間	平均支出
2006年3月	1,000,000	10 / 12	833,333
2006年9月	1,500,000	4 / 12	500,000
合 計			1,333,333

③ 資本化比率為：

$$\frac{135,000}{1,333,333} = 10.125\%$$

要注意的是計算得出的資本化比率結果應在9%與12%之間。

開始資本化

16. 根據準則第 11.6 段指出當以下三個條件同時具備時，借款費用的資本化應開始：

(1) *資產支出已經發生*，是指主體購置或建造資產的支出已經發生，如透過現金、轉移非現金資產或承擔帶息債務結算等；例如，無息賒賬的支出在這裡不符合支出已經發生的定義。

(2) *借款費用已經發生*，是指發生了因購建資產而專門或一般的借款費用已經發生。例如，某主體於 2005 年 1 月 1 日為建造廠房向銀行借款澳門幣 10,000,000 元，當日開始計息，這樣，在 2005 年 1 月 1 日借款費用已經發生。

(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*，是指資產的實質建造工作已經開始，如廠房開始建造、主體設備開始安裝等。其中包括資產建造之前進行的技術性及管理性的工作，例如，取得許可證等活動。但是，這些不包括僅僅持有資產、但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，如只購置了建築用地但未發生有關房屋建造活動，就不具備資本化的條件。

暫停資本化

17. 在準則第 11.7 段指出暫停資本化的規定，當開發活動發生較長的中斷期時，應暫停借款費用的資本化，將借款費用確認為當期費用，直至資產的開發活動重新開始。但如果中斷期是開發活動所必要的程序，則借款費用的資本化應繼續進行。同時，在大量的技術性和管理性的工作進行的期間內，通常亦不會暫停借款費用的資本化。

【例 4】

(1) 如果一企業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。

(2) 由於資金不足，引致相關工程活動停止。公司估計需要多時去籌借資金，故此相關工程的借款費用資本化應暫時停止。

停止資本化

18. 在準則第 11.8 段及 11.9 段指出停止資本化的規定，當符合條件的資產達到預定可使用或可銷售狀態時，應當停止其借款費用的資本化；續後發生的借款費用應當於發生當期確認為費用。

19. 由於借款費用一旦停止資本化，就意味所發生的借款費用不允許再計入在建工程項目的成本之中，而計入當期損益。因此，合理地確定資本化時點，對於確定借款費用資本化金額、確定資產價值的高低以及確定當期財務費用和利潤的大小均會產生十分重要的影響。在準則中停止資本化的時間規定為“資產達到預定可使用或可銷售狀態”時，只是為了避免主體利用其他方法延長借款費用資本化的時間，間接影響主體的利潤。

20. 當資產達到預定可使用或可銷售狀態時，是指資產的實質建造活動已經完成。儘管有關資產日常管理性工作依然進行，資產亦被視為完成。在考慮資產的完成情況，必須注意實質上已經完成，而不是形式上完成。

21. 在準則第 11.9 段指出了倘若部分資產已達到可使用狀態，而且實質上已完成，則該部分借款費用的資本化應該停止。

22. 在資產的實際購建過程中，會出現所購建資產項目分別完工的情況。在這種情況下，主體應遵循實質重於形式原則，區別不同的情況來界定借款費用停止資本化的時間。第一種情況是在資產分別完工情況下，其任何一部分在其他部分建造期間仍可以獨立使用。對於這種情況，如果已完工部分達到了預定可使用狀態，其所必要的準備活動實質上已經完成，則該部分資產的借款費用資本化應當停止。例如，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，每幢完工並達到預定可使用狀態時，應停止該幢建築物借款費用的資本化。第二種情況是在資產分別完工情況下，其任何一部分都必須在資產整體完成後才能投入使用。對於這種情況，即使資產各部分分別完工，也應該在資產整體完成後才能停止借款費用的資本化。已完成部分資產的借款費用亦可以繼續資本化。例如，涉及幾項工程的鋼鐵廠，待每項工程完成後，鋼鐵廠才能運作，所以必須等到整座鋼鐵廠完工後，才能停止資本化。

【例 5】

(1) 如企業按購買方的要求，對已基本完工的房屋作少量裝修的工作，如房屋內部的房門仍未完成安裝，這也表明所有工作實質上已結束，相關借款費用應停止資本化。

(2) 商場的第一期工程基本已完成，並且有商戶開始使用，有關第一期工程的支出應停止資本化，即使第二期工程仍在進行中。

披 露

23. 準則中要求主體作出如下披露：

（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。

【例 6】

(1) 借款費用按權責發生制，並計入年度之損益表內。與購買或興建固定資產有關的借款費用予以資本化，直至該資產達到預定可使用或可銷售狀態。

(2) 本年度借款費用的資本化金額是澳門幣 300,000 元，資本化比率為 8.3%。

附錄：示例

【例 7】A 公司在 2006 年總共發生了$800,000 的資本性支出，主要是建造一幢廠場，這些資本性支出在 2006 年度平均地發生。在 2006 年年末，其中$100,000 的資本性支出仍然包括在期末應付賬款之中。A 公司在 2006 年有以下貸款：

貸款金額	貸款期	利率
$100,000	兩年期，到 2007 年期滿	6%
$150,000	兩年期，到 2007 年期滿	8%

試計算 A 公司在 2006 年的資本化借款費用和相關的會計分錄。

在 2006 年平均資本化支出 ＝ ($800,000 － $100,000) ÷ 2 ＝ $350,000

由於$100,000 的資本性支出仍然在應付賬款中，而且沒有需要支付任何利息，所以不應用來計算資本化借款費用。

資本化比率 ＝ ($100,000x6% ＋ $150,000x8%) ÷ ($100,000 ＋ $150,000)
＝ 7.2%

資本化借款費用 ＝ $350,000 x 7.2% ＝ $25,200
由於當期發生的借款費用是$18,000 ($100,000x6% ＋ $150,000x8%)，所以資本化的借款費用限額為$18,000。

會計分錄：

借：在建工程	18,000	
貸：財務費用		18,000

【例 8】A 公司與 B 公司簽訂一份建造一幢廠房的合同，有關資料如下：

(i) 合同總額為澳門幣 10,000,000 元

(ii) 廠房於 2006 年 12 月 31 日完工

(iii) A 公司在 2006 年的付款資料如下：

2006 年 1 月 1 日	2,000,000
2006 年 3 月 31 日	1,500,000
2006 年 7 月 1 日	2,500,000
2006 年 10 月 1 日	2,500,000
2006 年 12 月 31 日	1,500,000
	10,000,000

(iv) A 公司於 2006 年 12 月 31 日有以下未償付的借款：

1) 專門借款澳門幣 4,000,000 元，為期兩年及年利率為 12%，於 2007 年 12 月到期，到期時還款付息；

2) 一般借款澳門幣 5,000,000 元，為期三年及年利率為 9%，於 2007 年 12 月到期，到期時還款，每年付息；

3) 一般借款澳門幣 7,000,000 元，為期五年及年利率為 11%，於 2009 年 12 月到期，到期時還款，每年付息。

A 公司在 2006 年的資本化利息如下：

累計支出加權平均數計算表

日期	支出（元）	佔用時間	平均支出
01/01/2006	2,000,000	12 / 12	2,000,000
31/03/2006	1,500,000	9 / 12	1,125,000
01/07/2006	2,500,000	6 / 12	1,250,000
01/10/2006	2,500,000	3 / 12	625,000
31/12/2006	1,500,000	0 / 12	0
合 計	10,000,000		5,000,000

一般借款的利息：

	金額	利息
9%的借款	5,000,000	450,000
11%的借款	7,000,000	770,000
合計	12,000,000	1,220,000

資本化比率 ＝ 1,220,000 ÷ 12,000,000 ＝ 10.17%

資本化利息計算：

專門借款：	4,000,000	×	12%	=	480,000
一般借款：	1,000,000	×	10.17%	=	101,700
	5,000,000				581,700

全年利息：

	金額	利息
12%的專門借款	4,000,000	480,000
9%的借款	5,000,000	450,000
11%的借款	7,000,000	770,000
合計	16,000,000	1,700,000

全年利息澳門幣1,700,000元之中，澳門幣581,700元予以資本化，餘下澳門幣1,118,300元應確認為當期費用。

【第 12 條—所得稅】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的是規定所得稅[2]的會計處理。

2. 由於會計準則與稅法在收益、費用或損失的確認和計量原則方面的不同，而導致按照會計制度計算的稅前會計利潤與按照稅法規定計算的應稅利潤之間存有差異，這種差異應在確定當期所得稅費用時予以考慮。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，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法確定的、據以交付（或收回）所得稅的利潤（虧損）。*

所得稅費用，*指在本期損益確定中的當期所得稅。*

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。*

所得稅的計算

4. 當期所得稅費用應按照當期應稅利潤與適用的所得稅稅率計算，並確認為應付所得稅負債，即本期從淨利潤中扣除的所得稅費用等於本期應付的所得稅。這一方法稱為跨期所得稅當期計納法。

5. 在計算應交所得稅時均應按照稅法規定對稅前會計利潤進行調整，調整為應稅利潤，再按應稅利潤計算本期應付的所得稅，作為當期所得稅費用。

---

[2] 在本澳所得稅是指所得補充稅或純利稅。

6. 主體不應確認遞延所得稅負債和遞延所得稅資產，這裡指應稅暫時性差異計算的未來期間應付和收回的所得稅金額。換句話說，由於時間性差異產生的影響所得稅的金額均在本期確認為所得稅費用，或在本期抵減所得稅費用，時間性差異產生的影響所得稅的金額，不會在資產負債表中反映為一項負債或一項資產。

【例 1】某公司的稅前淨利潤為$300,000，公司的部分會計政策和會計估計與稅法中不同，以下是不同的地方：

（1） 稅法允許的折舊費用為$150,000，而公司計提了$210,000；

（2） 其他收益$20,000，按照稅法可以豁免；

（3） 應收賬款的壞賬準備多於稅法允許的$15,000。

假設適用稅率為 15%。

要求：計算當期所得稅費用和編製有關會計分錄。

稅前會計利潤	300,000
加：稅法不允許扣減的項目*	75,000
減：稅法允許扣除的項目#	(20,000)
應稅利潤	355,000
所得稅稅率	15%
當期所得稅費用	53,250
當期應付所得稅	53,250

會計分錄

借：	所得稅費用	53,250	
貸：	應付所得稅		53,250

* 超額折舊$60,000 ＋ 超額壞賬準備$15,000

\# 免稅收益$20,000

7. 如果當期和以前期間已支付的所得稅超過那些期間應付的金額，超過的部分預期將可以從稅務部門退還，該部分金額應確認為一項資產，並沖減當期所得稅費用。由於本地所得稅稅法是採用先繳付後評定的方式，所以當期所得稅費用在繳付時通常只是一個最佳的估計數，很可能與稅務部門評定的結果不同。

8. 當以前期間已支付的所得稅少於那些期間應付的金額時，主體應將差額在本期確認為當期所得稅費用，並同時確認為一項負債。

9. 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。

10. 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

11. 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，並作為一個單獨的項目在資產和負債類內列報。

12. 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。
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。

披 露

13. 所得稅費用(或收益)的主要組成部分應單獨披露。可參閱以下例子。

示例：在財務報表的附註中，披露有關所得稅的內容。

所得補充稅

① 澳門所得補充稅乃按照本年度估計應課稅溢利並依合適之稅率提撥準備(二零零C年：稅率為15%)。

在損益表支銷之稅項如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
當期稅項		
本年所得補充稅準備	15,000	13,500
往年度準備不足/(剩額)	(1,000)	1,500
	14,000	15,000

或

② 本年度並無估計應課稅溢利，故此沒有就所得稅作出撥備(二零零C年：無)。

【第13條—匯率變動的影響】應用指南

目標和範圍

1. 由於市場逐漸趨向全球化，主體很容易與其他地方或國家進行交易，不同的國家和地區擁有本身的貨幣。本準則處理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的問題。

定義

2. 在本準則中使用的以下詞彙，其含意為：

功能貨幣，*指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。*

外幣是，*主體功能貨幣以外的貨幣。*

列報貨幣，*指列報財務報表的貨幣。*

匯率，*指兩種貨幣兌換的比率。*

期末匯率，*指資產負債表日的即期匯率。*

即期匯率，*指立即交付的匯率。*

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。*

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。*

功能貨幣

3. 功能貨幣是指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。這些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）。

4. 當以上第 3 段所陳述的因素不是很明顯，而主體不能作出判斷時，主體可以考慮以下因素去作出判斷：

（1） 從融資活動中獲得資金所使用的貨幣。

（2） 通常是從經營活動中收取款項時所使用的貨幣。

5. 在確定國外經營（指分支機構等）的功能貨幣及其功能貨幣是否與報告主體的功能貨幣相同時，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。

通常在實務中，由於每個發生因素都是很不清晰，不能容易判斷，所以主體的管理層必須考慮所有因素，平衡每個因素的重要性及其影響，去判斷在這個經濟環境中主體經營所處的主要的貨幣。

6. 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。

7. 主體應以功能貨幣進行記錄，由於功能貨幣的選取對財務報表有直接的影響，所以功能貨幣不是可以隨意決定。

【例 1】某公司用 €100,000 購買一部機器，交易時的匯率是 €1=HK$9.6，該機器的成本為 HK$960,000。

一個月後，該公司支付了該筆款項，當時匯率是 €1=HK$9.5。因此，公司獲得了 HK$10,000 的匯兌收益。

如該公司以香港元（HK$）為功能貨幣時，便記錄得 HK$10,000 的匯兌收益。但是，如果該公司是以歐元（€）為功能貨幣記錄時，則沒有發生任何匯兌利得或損失。

外幣交易

8. 外幣交易是指以外幣計價或要求以外幣結算的交易，主要包括以下交易：
（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。

9. 外幣業務的會計處理包括：
（1） 主體外幣業務發生時外幣金額折算及其相關的賬務處理；
（2） 外幣業務引起的外幣債權或債務在期末所產生的外幣折算差額的處理；
（3） 結算外幣項目時，由於結算匯率與初始確認時所採用的匯率或折算前期財務報表所採用的匯率不同而產生的匯兌差額的處理。

10. 在核算外幣業務時，主體應當設置相應的外幣賬戶，如外幣現金、外幣銀行存款以及以外幣結算的債權和債務賬戶等。

11. 當主體發生外幣業務時，根據折算匯率將外幣金額折算為功能貨幣，按照折算後的功能貨幣金額入賬；在記錄有關交易時，外幣交易應在初始確認時以功能貨幣記錄，應採用交易發生日功能貨幣和外幣之間的即期匯率進行折算。交易發生日是指交易首次符合確認標準的日期。為便於實務上的操作，也可以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。但是如果匯率的波動很大時，採用這些平均匯率折算是不適當的，所以這時應採用交易發生的即期匯率折算。

12. 在期末（指月末、季末或年末），對各種外幣賬戶（包括外幣現金、銀行存款以及外幣結算的債權債務）的期末餘額，按照期末市場匯率折算為功能貨幣金額，並將外幣賬戶期末餘額折算為功能貨幣的金額與相對應的貨幣賬戶的期末餘額之間的差額，確認為當期匯兌損益。如該匯兌損益符合借款費用資本化的規定時，應按照相關的準則進行處理。

【例 2】某公司的功能貨幣是澳門幣(MOP)，買入一批價值£10,000 的存貨，當日的匯率是£1=MOP13.7，期末匯率是£1=MOP13.9。編製相關的會計分錄。

會計分錄：

在交易發生時

借方：	存貨	137,000	
貸方：	應付賬款		137,000

在期末，確認有關交易的匯兌損益

借方：	匯兌損益	2,000	
貸方：	應付賬款		2,000

應付賬款在期末的餘額為$139,000 元。

13. 當主體收到外幣投入的資本，如合同內有約定的匯率，應採用合同約定的匯率進行折算，並且與其相關的資產項目採用收到外幣資本當日的即期匯率折算金額之間的差額計入所有者權益項目；相反，如合同內沒有約定匯率，應採用收到外幣資本當日的即期匯率折算。

【例 3】某公司收到某股東的投資款項為€100,000（歐元），收到外幣款項時當日的市場匯率為€1=MOP10.3。投資合同規定的匯率為€1=MOP10。

分析： 該公司對於收到的外幣資本投資，一方面應按照收到時的市場匯率折算為澳門幣記錄在相應的資產賬戶，同時按照外幣的金額記錄在相應的外幣賬戶之中，另一方面按照投資合同中約定的匯率折算為澳門幣並記錄在股本入賬，對於兩者由於折算的匯率不同所產生的匯兌差額，應作為資本公積處理。

會計分錄如下：

借方：	銀行存款-歐元	1,030,000	
貸方：	股本		1,000,000
貸方：	資本公積		30,000

沿用以上資料，假設合同中沒有約定匯率，其他條件相同。會計分錄如下：

借方：	銀行存款-歐元	1,030,000	
貸方：	股本		1,030,000

折算資產負債表日的項目

14. 匯兌損益於以下情況下產生：

（1） 在外幣兌換中由於所採用的外幣買入和賣出價與入賬價值不同而產生，其中入賬價採用當日的市場匯率或平均匯率；

（2） 在持有外幣貨幣性資產和負債期間，由於匯率變動而引起的外幣貨幣性資產或負債變動所產生的損益。其中外幣貨幣性資產在匯率上升時，產生匯兌收益；在匯率下降時，產生匯兌損失。外幣貨幣性負債則相反，在匯率上升時，產生匯兌損失；在匯率下降時，產生匯兌收益。

（3） 在結算外幣貨幣性資產或負債時，由於結算時的匯率與交易發生的初始確認時所採用的匯率，或與折算前期財務報表所採用的匯率不同而產生的匯兌損益。

15. 在資產負債表日，外幣項目必須以功能貨幣記錄及在報表內列報。這些外幣項目的會計處理方法視乎這些項目是屬於貨幣性或是非貨幣性而不同。

16. 貨幣性項目是將收取（或交付）固定或可確定金額貨幣的權利（資產）或義務（負債），例如應付賬款、應付稅款、應收賬款以及應收股利等。而非貨幣性項目是沒有固定或可確定金額收取的權利或交付的義務，如廠場、預付金額、遞延金額及存貨等。

【例4】試分析以下那些項目是屬於貨幣性或非貨幣性：

(1) 廠場 (2) 應收賬款 (3) 預收收益

(4) 預付電費 (5) 商譽 (6) 存貨

(7) 以現金結算的準備 (8) 確認為負債的現金股利

分析：

根據貨幣性的定義，屬於貨幣性的項目有應收賬款、以現金結算的準備以及確認為負債的現金股利，主要是由於以上項目均需要以現金結算。其他項目如廠場、預收收益、預付電費、存貨和商譽，均屬於非貨幣性的項目。非貨幣性項目是沒有固定或可確定金額收取的權利或交付的義務，由於廠場、存貨和商譽是沒有可確定收取的金額，所以是非貨幣性項目。另外預收收益和預付電費亦都屬於非貨幣性項目，主要是它們不是以現金進行結算而是以提供勞務或銷售非貨幣性項目(商品)，或獲取服務(電力的提供)等。要注意的是如果某一項準備是以現金結算的，該項目是貨幣性；但該項目如果以服務提供或其他非貨幣性項目結算，該項目是屬於非貨幣性。

17. 外幣貨幣性項目（例如應付賬款或應收賬款）應按照期末匯率在期末進行折算。因資產負債表日的即期匯率與初始確認的或者前一資產負債表日的即期匯率之不同所產生的匯兌損失或收益，應在當期損益表中確認。

18. 以歷史成本計量的外幣非貨幣性項目（如不動產、廠場和設備）應按交易發生日的匯率折算。實際上，由於折算匯率與初始計量的匯率相同，所以對於非貨幣性項目無須進行任何處理。

【例 5】某公司的功能貨幣是澳門幣(MOP)，在 2005 年 12 月購買入一批價值£20,000 的存貨，以當日的匯率£1=MOP14.0 入賬，該公司於 2006 年 1 月份才結算該筆賬款而在期末該批商品仍在倉庫中。在 2005 年年末匯率是£1=MOP13.8。計算該項目的匯兌損益及編製相關的會計分錄。

在購買商品時：

借：	存貨商品	280,000	
貸：	應付賬款		280,000

在資產負債表日，應付賬款應以期末匯率折算：

借：	應付賬款	4,000	
貸：	匯兌收益		4,000

在資產負債表日，相關項目的餘額如下：

存貨	280,000
應付賬款	(276,000)

匯兌差額的確認

19. 根據準則第 13.4 段，當結算貨幣性項目時，由於該項目交易發生日與結算日之間的匯率發生變動，所以產生了匯兌差額。如果交易在其發生的會計期間內結算，所有的匯兌差額均應在當期確認。如果交易在下一會計期間內結算，則自當期至結算期之間的各會計期間確認的匯兌差額，應在各期間按照相應的匯率變動確認。

20. 根據準則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。例如，由於前期的差錯所引起的調整都直接在權益下進行，因此產生的匯兌差額亦應在權益確認。

折算列報貨幣

21. 列報貨幣是指主體列報財務報表時採用的貨幣。與功能貨幣不同，主體可選擇不同的列報貨幣去列報財務報表。

22. 在以下情況主體會發生財務報表的折算：(1) 編製以非功能貨幣列報的財務報表；(2) 將國外分支機構以非主體採用的功能貨幣列報的財務報表併入主體的財務報表。

23. 根據準則主體可能將以外幣編製的財務報表折算為不同的列報貨幣。如主體的國外分支機構的功能貨幣不同於主體的列報貨幣，應按照準則內的方法將其財務報表折算為列報貨幣，以便計算主體的總體財務狀況和經營成果。折算外幣報表應按照以下規定進行：

（1） 資產負債表的折算。資產負債表中的資產、負債項目，應採用相應資產負債表日的期末匯率折算，除“當期損益”外，其他所有者權益項目應採用相應項目入賬時的即期匯率折算。

（2） 損益表的折算。損益表中的損益項目應採用會計期間的平均匯率或者是期末匯率進行折算。

（3） 折算產生的外幣報表折算差額應當在併入後的資產負債表中作為所有者權益項目單獨列示。

外幣財務報表的折算實質上實行的是現行匯率法。除了資本和資本公積等所有者權益項目以歷史匯率進行折算外，外幣財務報表中資產、負債、收益、費用各項可以以期末匯率折算。但收益和費用項目也可以採用平均匯率折算。

24. 主體在處置國外分支機構時，應當將已列入併入後的資產負債表中所有者權益項目下的、與該國外經營相關的外幣財務報表折算差額，自所有者權益項目轉入處置當期損益；部分處置境外經營的，應按照處置的比例計算處置部分的外幣財務報表折算差額，轉入處置當期損益。

【例 6】A 公司有一海外的分支機構（B 分行），該分支機構擁有很大的自主權，其功能貨幣是歐元(€)。該分支機構在 2006 年的資產負債表和損益表如下所示。A 公司的功能貨幣和財務報表的列報貨幣是澳門幣。試將 B 分行 2006 年的損益表和資產負債表項目進行折算成列報貨幣（澳門幣）。

B 分行 – 資產負債表（2006 年 12 月 31 日）

資產	歐元(€)
固定資產	240,000
減：累計折舊	(40,000)
應收賬款	10,000
存貨	8,000
現金	17,000
總額	235,000
負債和權益	
應付賬款	20,000
應付稅款	5,000
長期負債	100,000
營運資本	80,000
累積損益	30,000
總額	235,000

B 分行 – 損益表 （2006 年度）

收入	120,000
銷售成本	60,000
毛利	60,000
經營費用	24,000
折舊費用	10,000
其他費用	1,000
淨收益	25,000
現金股利	(5,000)
累積損益 – 期初	10,000
累積損益 – 期末	30,000

2006 年年初的匯率 €1 = MOP10.5
2006 年年末的匯率 €1 = MOP9.5
2006 年平均匯率是 €1 = MOP10.0。

分析： 根據準則的規定，資產負債表內的資產和負債項目應以資產負債表日的期末匯率€1 = MOP9.5進行折算，而損益表的項目可以以會計期間的平均匯率€1 = MOP10.0或期末匯率€1 = MOP9.5進行折算。在資產負債表中的股本應以歷史匯率€1 = MOP10.5進行折算。匯兌損益是在資產負債表中把所有項目折算後剩餘的差額。

折算後B分行的財務報表如下：

B分行 – 資產負債表

資產	歐元	匯率	澳門元
固定資產	240,000	9.5	2,280,000
減：累計折舊	(40,000)	9.5	(380,000)
應收賬款	10,000	9.5	95,000
存貨	8,000	9.5	76,000
現金	17,000	9.5	161,500
總額	235,000		2,232,500
負債和權益			
應付賬款	20,000	9.5	190,000
應付稅款	5,000	9.5	47,500
長期負債	100,000	9.5	950,000
營運資本	80,000	10.5	840,000
累積損益	30,000		307,500
匯兌差額[註1]	-		(102,500)
總額	235,000		2,232,500

B分行 – 損益表

	歐元	匯率	澳門元
收入	120,000	10.0	1,200,000
銷售成本	60,000	10.0	600,000
毛利	60,000		600,000
經營費用	24,000	10.0	240,000
折舊費用	10,000	10.0	100,000
其他費用	1,000	10.0	10,000
淨利潤	25,000		250,000
現金股利	(5,000)	9.5	(47,500)
累積損益 – 期初	10,000	10.5	105,000
累積損益 – 期末	30,000		307,500

註1：剩餘差額

由折算而產生的匯兌損失$102,500可以分成兩部分：

(1) 來自收益和費用項目，主要是由於收益和費用項目是採用交易發生日或平均匯率折算而不是採用期末匯率：

當期的淨利潤	=	€25,000
根據報表的折算差額	=	MOP250,000
按照期末匯率@9.5	=	MOP237,500
匯兌損失	=	MOP237,500 − MOP250,000
	=	(MOP12,500)

(2) 採取期末匯率折算期初淨資產（或淨投資）所產生的匯兌差額

期初淨資產	=	資本 + 期初累積損益
	=	€80,000 + €10,000
	=	€90,000
按照期初匯率@10.5	=	MOP945,000
按照期末匯率@9.5	=	MOP855,000
匯兌損失	=	MOP855,000 − MOP945,000
	=	(MOP90,000)
總折算匯兌損失	=	(MOP12,500) + (MOP90,000)
	=	(MOP102,500)

根據準則，將財務報表折算為列報貨幣所產生的匯兌損益應在所有者權益項目列示而不確認為當期損益，主要原因是這類匯兌差額對現在和未來的營運現金流量有很少或沒有直接的影響，並且這折算僅是以列報為目的。

在例子中根據準則規定對資產負債表和損益表項目採用不同的匯率進行折算，但是有些項目同時顯示在資產負債表和損益表中，如期末存貨、累計折舊(在損益表中是折舊費用)等，它們在折算財務報表時分別採用了不同的匯率。

披露

25. 按照準則主體應作出如下披露：

（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；

（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。

26. 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。

【例 7】以下是一些披露的例子：

(1) 本公司的功能貨幣是澳門幣，由於母公司的功能貨幣是香港幣，所以採用香港幣為列報貨幣。

(2) 本公司的外幣交易是採用每月的平均匯率入賬。

【第 14 條—資產負債表日後事項】應用指南

目標和範圍

1. 本準則適用於資產負債表日後事項的會計處理和披露。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。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

資產負債表日後事項，*是指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)。*

持續經營，*是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。*

3. 這裡的資產負債表日是指主體營業年度終結日。根據澳門《商法典》的規定，公司營業年度應以一年計算，可以為四月一日至三月三十一日、七月一日至六月三十日、十月一日至九月三十日或一月一日至十二月三十一日。由於澳門所得補充稅稅務年度為一月一日至十二月三十一日，所以本澳企業一般以一月一日至十二月三十一日作為營業年度，即資產負債表日為十二月三十一日。而財務報表批准報出日是指公司行政管理機關批准財務報表報出的日期(一般為召開行政管理機關會議批准財務報表的日期)。根據澳門《商法典》的規定，每一營業年度終了，公司行政管理機關應編製年度賬目，並於有關營業年度終了後三個月內提交股東大會議決通過。由於年度賬目需於自發出或公布股東大會召集通告之日起置於公司住所供股東查閱，即在股東大會召開之前財務報表已經報出，因而財務報表批准報出日不是股東大會審議批准的日期。

例如：企業的管理層在 2006 年 2 月 8 日完成了 2005 年 12 月 31 日財務報表的草表。2006 年 2 月 18 日，董事會(行政管理機關)審核了財務報表並批准報出。企業在 2006 年 2 月 28 日宣佈其利潤及其選定的其他財務信息。2006 年 3 月 1 日，財務報表備好可供股東和其他人取閱。股東年會於 2006 年 3 月 31 日批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於 2006 年 4 月 5 日報送監管機構。
財務報表的批准報出日是 2006 年 2 月 18 日(董事會批准報出日)。

4. 至於事項可以分為兩種：(1) 對資產負債表日已經存在的情況提供證據的事項，屬於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，屬於資產負債表日後非調整事項。

資產負債表日後調整事項

5. 資產負債表日後調整事項是資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的，為資產負債表日已經存在的情況提供了新的或進一步證據的事項。這類事項所提供的新的或進一步的證據有助於對資產負債表日存在狀況的有關金額作出重新估計，並據此對資產負債表日所確認的資產、負債和所有者權益，以及資產負債表日所屬期間的收入、費用等進行調整。因此，本準則 14.1 段規定，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。本準則 14.2 段中列舉的調整事項的例子主要有：

（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。

這一事項是指在資產負債表日以前或資產負債表日已經存在的某項現時義務尚未確認，資產負債表日後至財務報表批准報出日之間提供了新的或進一步的證據，表明符合負債的確認條件，應在財務報表中予以確認，從而需要對財務報表相關項目進行調整，或者資產負債表日已確認的某項負債，資產負債表日後至財務報表批准報出日之間獲得新的或進一步的證據，表明需要對已確認的金額進行調整。例如，甲企業與丁企業簽訂的經濟合同中訂明，甲企業應於2006年8月2日提供丁企業一批商品，由於甲企業未按合同規定按時提供商品，致使丁企業發生經濟損失，丁企業於2006年10月提出起訴，要求甲企業賠償違約經濟損失500,000元。由於案件尚在審理過程中，2006年12月31日尚未作出最終判決，甲企業於2006年12月31日根據當時的資料判斷可能會敗訴，估計賠償金額200,000元，並按此估計金額確認為準備。但在2007年3月1日財務報表批准報出前經一審判決，甲企業需賠償丁企業經濟損失450,000元，甲企業和丁企業均接受此判決，不再上訴。對此，甲企業應對資產負債表日編製的財務報表中有關準備、費用或支出等相關項目的數字進行調整。

（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。

這一事項是指在資產負債表日以前，或在資產負債表日，根據當時資料判斷某項資產可能發生了損失或減值，但沒有最後確定是否會發生，因而按照當

時最佳的估計金額反映在財務報表中。但在資產負債表日至財務報表批准報出日之間，所取得的新的或進一步的證據能證明該事實成立，即某項資產已經發生了損失或減值，則應對資產負債表日所作的估計予以修正。

[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賬款損失已經存在，主體需要調整應收賬款賬戶的賬面金額。

舉例：甲企業應收乙企業賬款560,000元，按合同約定應在2006年11月10日前償還。在2006年12月31日結賬時甲企業尚未收到這筆應收賬款，並已知乙企業財務狀況不佳，近期內難以償還債務，甲企業對該項應收賬款提取2%的壞賬準備。2007年2月10日，在甲企業報出財務報表之前收到乙企業通知，乙企業已宣告破產，無法償付部分欠款。從這一例子可見，甲企業於2006年12月31日結賬時已經知道乙企業財務狀況欠佳，即在2006年12月31日資產負債表日，乙企業財務狀況不佳的事實已經存在，但未得到乙企業破產的確切證據。2007年2月10日甲企業正式收到乙企業通知，得知乙企業已破產，並且無法償付部分貨款，即2007年2月10日對2006年12月31日存在的情況提供了新的證據，表明根據2006年12月31日存在情況提供的資產負債表所反映的應收乙企業賬款中已有部分成為壞賬，據此應對財務報表相關項目的數字進行調整。

[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。

舉例：甲企業2006年12月31日有一批存貨，成本250,000元。但於2007年2月1日，甲企業的競爭對手下調該類產品的售價，若按甲企業的存貨數量計算，該批存貨的銷售價為200,000元。由於甲企業之競爭對手建立競爭優勢需要一段時間，有能力下調銷售價格是因為該企業過去已投資在生產技術以提高生產效率，從而可減低存貨成本。甲企業過去投資在生產技術方面較競爭對手差，因此該類產品之銷售價格下跌之成因在資產負債表日前已存在，於資產負債表日後，存貨之銷售價格對存貨的可變現淨值提供證據，因此甲企業應對財務報表相關項目的數字進行調整。

（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，或售出資產的收入。

這一事項是指在資產負債表日以前，根據雙方協議規定所購入的資產已經購入或所售的資產已經發出，當時認為與該項資產所有權相關的風險和報酬已經轉移。但在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間雙方才確定有關資產的成本或售出資產的收入，由於有關交易在資產負債表日前已經發生，故應作為調整項進行相關的賬務處理。例如，甲企業有一自用機器賬面淨值為1,000,000元，於2006年12月出售並交付給乙企業，但於2007年1月份(財務報

表批准報出日前)才確定該機器之售價為1,200,000元。由於該項交易於資產負債表日前發生,而在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間才確定售出資產的金額,因此,應當對2006年12月31日編製的財務報表進行調整,確認有關之售出資產收入為200,000元,並調整財務報表相關項目的數字。

(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。這一事項是指在資產負債日至財務報表批准報出日之間,確定的財務報表所屬期間的利潤分配額或紅利支付額。通常情況下,主體12月31日結賬並計算出利潤,需要一定的時間,所以一般利潤分配額或紅利支付額要到下一年度才可確定。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,應作為調整事項處理。例如:對於紅利支付,主體在僱員的僱佣合約上訂明利潤分享計劃,即僱員可收取當年主體利潤的某一百分比作為紅利,因此主體對僱員產生了法定義務。或者按照一些利潤分享計劃,僱員只有在主體工作一定期間,才能分享利潤。這樣的計劃產生了推定義務,因為僱員如果在主體工作到特定期間末,其提供的服務就會增加主體應付的金額。對於上述的現時法定或推定義務是對主體上年度利潤結果的一種支付,故應作為調整事項處理。舉例:甲企業利潤分享計劃要求企業將其當年淨利潤的一定份額支付給全年為企業提供服務的僱員。如本年內沒有僱員離開,當年全部利潤分享支付比例為淨利潤的3%。企業估計人員流動將使支付比例降至淨利潤的2.5%。據此,企業將淨利潤的2.5%確認為一項負債,同時確認一項費用。

但是,對於資產負債表日後董事會建議的利潤分配方案中包括股東之股利,則主體不應在資產負債表日把這些股利確認為負債,而作為非調整事項在財務報表附註中披露,不能作為調整事項處理。 因為在財務報表批准報出日之前董事會建議的股東之股利,最終只有待股東大會審核批准後才能確定,所以股利分配並不符合《一般財務報告準則第8條—準備、或有負債和或有資產》中現時義務的標準,不構成正式的一項負債。

(5) 表明財務報表不正確的欺詐或差錯的發現。

這一事項是指在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發現的屬於資產負債表所屬期間或以前期間存在的重大會計差錯,該重大會計差錯應當作為資產負債表日後調整事項,調整報表年度財務報表相關項目的數字。屬於以前期間的重大會計差錯,具體會計的處理方法應按照《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。

6. 以下是調整事項的賬務處理例子。

例：甲公司 2006 年 7 月銷售給乙企業一批產品，價款為 580,000 元，乙企業於 8 月份收到所購物資並驗收入庫。按合同規定乙企業應於收到所購物資後一個月內付款。由於乙企業財務狀況不佳，到 2006 年 12 月 31 日仍未付款。甲公司於 12 月 31 日編製 2006 年度財務報表時，已為該項應收賬款提取壞賬準備 11,600 元(假定壞賬準備提取比率為 2%)，12 月 31 日資產負債表上"應收賬款"項目的淨額為 568,400 元(580,000－11,600)。甲公司於 2007 年 2 月 2 日收到乙企業通知，乙企業已進行破產清算，無力償還所欠部分貨款，預計甲公司可收回應收賬款的 40% (假定財務報表報出日為 2007 年 3 月 20 日) 。

甲公司在接到乙企業通知時，首先判斷是屬於資產負債表日後事項中的調整事項，並根據調整事項的處理原則進行處理如下：

（1） 補提壞賬準備：

應補提的壞賬準備 ＝ 580,000 x 60% － 11,600 ＝ 336,400(元)

借： 壞賬損失 336,400

貸： 壞賬準備 336,400

（2） 調整應付所得稅：

由於根據《一般財務報告準則第 12 條—所得稅》規定，當期的所得稅費用以當期應稅利潤計算，所以壞賬準備對所得稅的影響應考慮準備對應稅利潤的影響。如本例根據所得補充稅章程第二十五條第二款，壞賬備用金額不得超過應收賬款餘額百分之二。由於補提壞賬準備超過稅則認許金額，因此不能視為稅務費用，所以不需調整應付所得稅。

資產負債表日後非調整事項

7. 非調整事項是資產負債表日以後至財務報表批准報出日之間才發生或存在的事項，這類事項不影響資產負債表日的存在情況，但如果這些事項非常重要，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，則需要在財務報表附註中予以說明。根據準則第14.3段規定，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，就非調整事項，本準則第14.8段規定，主體應披露其性質、內容，以及對財務狀況和經營成果的影響金額。如無法作出估計的，應當說明其理由。

8. 本準則第14.4段說明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。

本準則第14.5段中列舉的非調整事項的例子有：

（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。

這一事項是指主體在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間宣佈一項終止經營的計劃。這一事項雖與主體資產負債表日存在狀況無關，但由於這類事項比較重大，為使投資者及其他財務報表使用者及時了解該信息，應當在財務報表附註中進行相關披露。

（2） 資產的大量購買和處置，或政府對主要資產的徵用。

這一事項是指主體在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間購買和處置大量資產或政府對主要資產的徵用。這一事項雖與主體資產負債表日存在狀況無關，但應當在財務報表附註中進行相關披露，以使主體投資者及其他財務報表使用者及時了解該信息。

（3） 資產負債表日後的火災對主要生產廠房的毀壞。

這一事項是指資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的由於自然災害導致的資產損失。自然災害導致的資產損失不是主體主觀上能夠決定的，是不可抗力所造成的。但這一事項對主體財務狀況所產生的影響如果不加以披露，有可能使財務報表使用者產生誤解，導致其作出錯誤的決策。因此，自然災害導致的資產重大損失應作為一個非調整事項在財務報表附註中進行披露。

（4） 發生了重大的承諾或或有負債，例如，提供重大的擔保。

這一事項是指資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的主體對其他主體提供重大的承諾或或有負債。例如：提供重大的擔保。主體作為提供擔保的一方，在被擔保方無法履行合同的情況下，可能會承擔連帶責任。為使投資者及其他財務報表使用者及時了解該信息，應當在財務報表附註中進行相關披露。

（5） 開始了一項產生於資產負債表日後事項的重大的訴訟。

這一事項是指資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的重大的訴訟。由於這類事項比較重大，為防止誤導投資者及其他財務報表使用者，應當在財務報表附註中進行相關披露。

9. 股利的處理方法。根據本準則第14.6段，對於權益性工具，如果股利是在資產負債表日後提議或宣告發放的，主體不應在資產負債表日將這些股利作為負債確認。主體應參照《一般財務報告準則第1條—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

10. 本準則第14.7段規定，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。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。

11. 《一般財務報告準則第1條—財務報表的列報》要求作出某些披露，如果：
（1） 財務報表沒有在持續經營基礎上編製；
（2） 管理層意識到可能對主體繼續保持持續經營能力產生重大懷疑的相關事項或情況的重大的不確定性，而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

12. 本準則第14.8段規定，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。

13. 根據本準則第14.9段，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。在某些情況下，主體需要更新在其財務報表中的披露，以反映資產負債表日後獲得的資料，即使這些資料不影響主體在財務報表中已確認的金額。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存在的或有負債的證據。除考慮根據《一般財務報告準則第8條—準備、或有負債和或有資產》現在是否應確認一項準備外，主體還應根據證據更新關於或有負債的披露。

14. 本準則第14.10段規定，主體應披露財務報表批准報出的日期和由誰作出該批准。根據本準則要求，主體應考慮由資產負債表日至財務報表批准報出日之間所發生的對財務報表有重大影響的所有有利和不利事項，並根據事項的性質對財務報表中已確認的金額作出調整或在附註中作出披露。因此，了解主體的上述考慮涵蓋了哪段期間對於其財務報表的使用相當重要。為了使財務報表使用者在使用財務報表時了解主體財務報表內所提供的信息考慮了截至何時所發生的重大事項，主體有必要披露財務報表批准報出的日期。

非調整事項的披露示例

財務報表附註(摘要)

資產負債表日後事項

(1) 於二零零七年一月十二日，安佳迅有限公司向中國銀行申請一筆貸款，金額為澳門幣10,000,000元，期限為1年。本公司為安佳迅有限公司的上述貸款提供擔保。

(2) 於二零零七年一月三十一日，本公司與澳門寶華有限公司及珠海華明有限公司訂立合資合同，於珠海成立一合資公司，該公司將名為「珠海置業有限公司」。本公司將出資約澳門幣5,000,000元，擁有該合資公司51%權益。

(3) 二零零七年二月五日，力天有限公司狀告本公司生產並銷售的新產品(會計軟件)侵犯了其專利權，要求賠償澳門幣5,000,000元，案件正在審理當中。

賬目之批准

賬目已獲董事會於二零零七年三月二十日批准。

【第 15 條—關聯方披露】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目標是確保主體的財務報表包含主體的財務狀況和損益可能受到關聯方的存在、關聯方交易及其未結算餘額影響的可能性所必需的披露。

2. 關聯方關係是商業和經營的正常特徵。關聯方的存在很可能會影響到主體與其他方的交易，從而影響主體的財務狀況和損益。再者，關聯方之間可能發生非關聯方之間不會發生的交易或不可能像非關聯方之間的交易那樣以相同的金額進行，這樣亦會影響主體的財務狀況和損益。

定 義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

關聯方，*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：*

[i] *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）；*

[ii] *在主體中擁有權益，使之對該主體有重大影響；或者*

[iii] *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】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。*

控制，*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。*

重大影響，*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。*

母公司，*指擁有一個或多個子公司的主體。*

子公司，*指被另一主體（稱之為母公司）所控制的主體，包括非公司制的主體，例如合伙企業。*

合營，*指兩方或兩方以上從事某項共同控制的經濟活動的合同約定。*

聯營，*指投資者對其有重大影響的主體，但該主體既不是投資者的子公司也不是投資者在合營中的權益，包括非公司制的主體，例如合伙企業。*

共同控制，*指合同約定的對某項經濟活動所共有的控制。*

與個人關係密切的家庭成員，*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。

關鍵管理人員，*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）。*

關聯方交易，*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。例如，某企業將一項資產贈予它其中一間聯營公司。*

4. 控制是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。當主體能夠決定某企業的財務政策和經營方針，則可認為該主體可以控制該企業。獲取利益是控制的主要目的。控制可以通過以下方式來實現：

（1） 以所有權方式達到控制的目的。即通過一方擁有另一方超過半數以上的表決權，包括以下方式：

① 直接控制 – 指一方直接擁有另一方過半數以上的表決權資本的控制權。例如，A 主體擁有 B 主體的 51%表決權資本，A 主體便可以直接控制 B 主體。

② 間接控制 – 指一方間接擁有另一方過半數以上的表決權資本的控制權。間接擁有是指通過子公司而對子公司的子公司擁有過半數以上的表決權資本的控制權。例如，A 主體擁有 B 主體 60%的表決權資本，B 主體擁有 C 主體 60%的表決權資本，A 主體便可以控制 C 主體。

③ 一方直接和間接擁有另一方過半數以上的表決權資本的控制權。這裡是指母公司雖然只擁有另一方過半數以上表決權資本的控制權，但通過與子公司所擁有的表決權資本的合計，而達到擁有其過半數以上表決資本的控制權。例如，A 主體擁有 C 主體 40%的表決權資本，擁有 B 主體

60%的表決權資本，而 B 主體擁有 C 主體 15%的表決權資本，A 主體便可以直接和間接的表決權資本而達到控制 C 主體。

（2） 以其他方式達到控制的目的：

① 透過章程或協議，有權控制另一方的財務和經營政策；

② 有權任免董事會等類似權力機構的多數成員；

③ 在董事會等類似權力機構會議上有半數以上的投票權。

【例 1】以下是透過控制方式而形成關聯方關係。

1. 李先生擁有 80%A 公司的表決權資本。
2. A 公司擁有 B 公司 45%的表決權資本，但在 B 公司的董事會中的 9 位董事中，其中 5 位由 A 公司委任。

5. 重大影響是指對一個主體財務和經營政策有參與決策的權力，但並不決定這些政策。通常當一方擁有另一方 20%或以上至 50%表決資本時，則被認為具有重大影響。此外，當以下情況存在時，可以證明主體對其他主體具有重大影響：

（1） 在被投資主體的董事會或類似的權力機構中派有代表；

（2） 參與政策制定過程，例如股利分配或其他分配政策等；

（3） 互相交換管理人員；

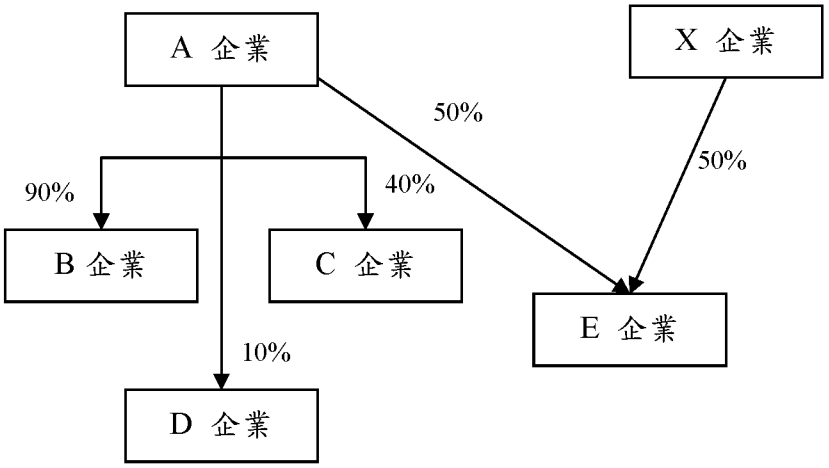
（4） 依賴其他主體的技術資料。

【例 2】A 公司擁有 B 公司 35%的表決權資本。其餘 65%的表決權資本被其他投資者擁有，但是他們之中沒有一位多於 10%的表決權資本。因此，B 公司和 A 公司是關聯方，由於是 A 公司擁有對 B 公司的財務和經營政策有重大影響力，且多於其他投資者。

6. 合營企業是指按合同規定經營活動由投資雙方或若干方共同控制的企業。當兩個或多個企業或個人共同控制某一主體時，則該主體視為他們的合營企業。合營企業的主要特點在於投資各方均不能對被投資企業的財務和經營政策單獨作出決定，必須由投資各方共同作出決定。合營都具有下列特點：（1）兩個或兩個以上的合營者受到同一合同約定的約束；（2）以該合同約定確立共同控制。可見，合營企業是以共同控制為前提的，兩方或多方共同控制某一主體時，該主體則為投資者的合營企業。

7. 聯營企業是指投資者對其具有重大影響，但不是投資者的子公司或合營企業的企業。當某一企業或個人直接或間接地擁有另一企業 20%或以上至 50%表決權資本時，通常認為投資者對被投資企業具有重大影響，則該被投資企業視為投資者的聯營企業。

【例 3】以下那些企業是 A 企業的關聯方。



分析：

B 企業是 A 企業的關聯方主要是 A 企業控制了 B 企業。

C 企業是 A 企業的關聯方主要是 C 企業很可能受了 A 企業的重大影響。

E 企業是 A 企業的關聯方主要是 E 企業是 A 企業的合營企業。

D 企業和 X 企業都不是 A 企業的關聯方，由於 A 企業在 D 企業的所有權水平未能達到重大影響的程度以及 X 企業只是 A 企業的共同投資企業，兩者均不屬於關聯方。

8. 關鍵管理人員是指有權力並負責進行計劃、指揮和控制主體活動的人員。例如，董事、總經理、財務總監，以及行使類似政策職能的人員，他們對主體的財務和經營政策起決定性的作用。

9. 與個人關係密切的家庭成員是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：

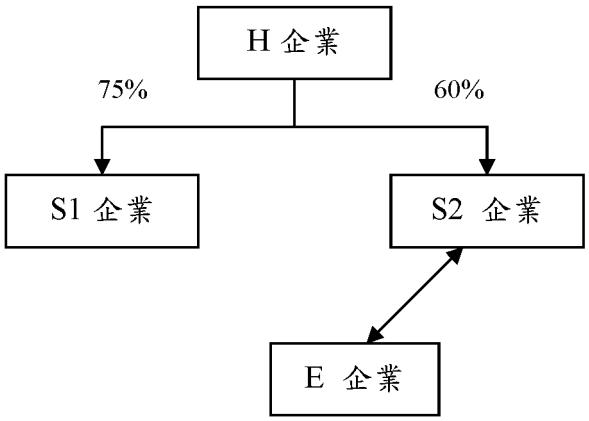
（1） 該個人的生活伴侶和子女；

（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。

10. 企業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。一般這些福利計劃，分別由主體和僱員共同分擔供款。主體將供款作為費用處理，而僱員提取的福利則視乎計劃的規定。

【例 4】H 企業擁有兩家子公司，分別為 S1 企業和 S2 企業。E 企業是處理 S2 企業內員工的公積金和退休金的企業。下列各企業，那些是 E 企業的關聯方？



E 企業是 S2 企業的關聯方，由於 E 企業是處理 S2 企業的員工福利的企業。
E 企業也是 H 企業的關聯方，由於 S2 企業是 H 企業的子公司。
E 企業也是 S1 企業的關聯方，由於 S1 企業是 S2 企業的同類子公司。

11. 根據準則，以下情形不屬於關聯方：

（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；

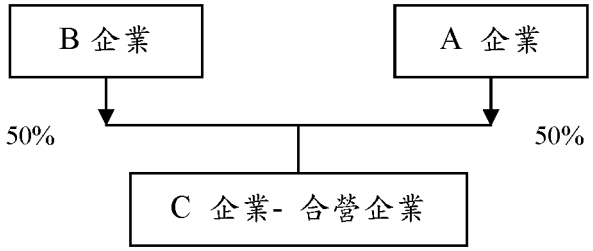
[3] 公用事業；以及

[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。

【例 5】下列各企業，那些是存在關聯方關係。



A 企業和 C 企業、B 企業和 C 企業都是存在關聯方關係，而 A 企業和 B 企業則不屬於關聯方。

12. 在編製財務報表時，主體應識別是否存在關聯方關係，以及關聯方之間是否發生了交易。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。例如，A 企業和 B 企業的董事會分別有 8 位董事和 9 位董事，其中 7 位董事是相同的，由於大部份的管理人員都相同，所以 A 企業和 B 企業被視作為關聯方，不論 A 企業是否擁有 B 企業的表決權資本。

披 露

13. 對於母公司和子公司之間的關係，準則除要求披露關係的存在，還須披露其母公司的名稱。亦即是當主體之間存在控制關係時，不論關聯方之間是否曾發生任何交易，都應披露該關聯方關係。但是不需要披露最終的控股公司的名稱。

【例 6】A 公司擁有 100%B 公司，而 B 公司則擁有 75%C 公司的表決權資本。所以，在 C 公司的財務報表中應披露 B 公司是 C 公司的母公司，而無須披露與 A 公司的關係。

在 C 公司的附註中應披露以下內容：
本公司是於 1995 年 10 月 4 日在澳門註冊成立的有限公司。本公司 75%之權益為 B 公司所擁有。

14. 主體應披露關鍵管理人員的報酬總額。報酬包括以下各方面：工資、薪金、退休金或公積金供款、津貼、假期補償、股權或認股權證、利潤分享和獎金以及非貨幣性的福利等。

15. 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賬或可疑債權而在本期確認的費用。

關聯方關係的性質是指關聯方與主體的關係，即關聯方為主體的子公司、合營企業、聯營企業等。除了以上資料，主體應披露與關聯方及有關交易的信息，是否與正常交易或第三者交易有何分別，這些信息無疑是提高財務報表的透明度和對財務報表使用者來說是一些有用的信息。

16. 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。

17. 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。關聯方交易的披露亦應遵循重要性原則，按照每個情況，作出處理。例如對於一些零星的關聯方交易，如對主體財務狀況和經營成果的影響很小時，可以不予披露。另一方面對主體財務狀況和經營成果有影響的關聯方交易，但非重大交易，類型相似的可以合併披露，但以不影響財務報表使用者正確理解主體財務狀況和經營成果為前提。但是如果交易對主體財務狀況和經營成果有很大的影響，這種情況下，應披露與這項交易有關的信息。

附錄：關聯方披露的例子

【例7】ABC公司是一間大型食物工場，陳先生是ABC公司的行政總裁，他擁有90%該公司的股權，陳先生朋友李先生則擁有 10%。他的妻子同時擁有一間合營公司 XYZ 的 50%股權，而該合營公司是 ABC 公司的主要供應商，其餘則為 KK 公司擁有。以下那些是正確的？

1. 陳先生是 ABC 公司的關聯方
2. 李先生是 ABC 公司的關聯方
3. XYZ 公司是 ABC 公司的關聯方
4. 陳太太是 ABC 公司的關聯方
5. KK 公司是 ABC 公司的關聯方

分析：

1. 陳先生是 ABC 公司的關聯方，原因是他既是公司的關鍵管理人員以及他擁有公司的控制權。
2. 李先生不是 ABC 公司的關聯方，原因是他對公司沒有重大影響。
3. XYZ 公司不是 ABC 公司的關聯方，原因是它對公司沒有控制權或重大影響。
4. 陳太太是 ABC 公司的關聯方，原因是她是公司關鍵管理人員的密切家庭成員。
5. KK 公司不是 ABC 公司的關聯方，原因是它對公司的政策沒有重大影響。

【例8】陳大文先生是ABC公司的行政總裁，他於2006年收取$200,000元的薪金和$500,000元的花紅。在財務報表的附註中應作出以下披露：

陳大文先生為本公司的行政總裁，本年收取的報酬是$700,000元（2005年：$500,000元）。

首次採用《一般財務報告準則》的處理

引言

1. 主體在 2007 年首次採用《一般財務報告準則》的年度以前，按照《公定會計設計》處理會計事項和編報財務報表，亦可能同時採用其他會計準則。這些規定和準則對交易或事項的處理要求，可能與《一般財務報告準則》的原則和要求不同。

2. 因此，在首次採用《一般財務報告準則》的年度，主體的期初資產負債表內，可能包含了一些不符合《一般財務報告準則》定義和確認標準的資產或負債項目，或可能沒有將符合《一般財務報告準則》定義和確認標準的資產或負債項目在其資產負債表內確認。另外，期初資產負債表內資產或負債項目的計量，以及對資產、負債或權益項目的分類亦可能不符合《一般財務報告準則》的要求。

3. 這些不符合《一般財務報告準則》要求的項目，如果不進行調整，將影響首次採用《一般財務報告準則》的年度，或（及）以後年度財務報表的正確和恰當性。

4. 另外，主體亦可能因疏忽、遺漏、錯誤應用會計原則、計算錯誤、或其他原因，而在首次採用《一般財務報告準則》年度的以前期間出現會計差錯。這些差錯，如果不進行更正，亦可能影響首次採用《一般財務報告準則》的年度，或（及）以後年度財務報表的正確和恰當性。

5. 本指引的目的，是提出主體在首次採用《一般財務報告準則》時，應如何處理這些不符合《一般財務報告準則》要求的項目或前期差錯的情況，以使主體在首次採用《一般財務報告準則》後，其財務報表符合《一般財務報告準則》的要求。另外，本指引亦對主體首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表前期比較信息的列報作出規定。

會計政策的審議

6. 首次採用《一般財務報告準則》時，主體應重新審議原來採用的會計政策，以確定原會計政策與《一般財務報告準則》的要求是否相符。對於資產負債表和損益表內的重要項目，主體應根據《一般財務報告準則》制定相應的會計政策。

7. 除本指引另有規定外，在首次採用《一般財務報告準則》年度因原來採用的會計政策與《一般財務報告準則》的要求不一致而引致的會計政策的變更，無須進行追溯調整，新會計政策應應用在當年及以後年度。

首次採用《一般財務報告準則》的期初資產負債表

一般原則

8. 制定《一般財務報告準則》的目的，是希望主體能夠逐步遵循一致且與國際接軌的準則編報財務報表，提高財務信息的可靠性和有用性。《一般財務報告準則》的制定，亦同時考慮了主體採用準則的成本與效益之間的平衡。

9. 當主體首次採用《一般財務報告準則》時，為了恰當反映主體連續的經營業績和財務狀況，主體可能需要採用追溯調整法對會計政策變更進行調整，並重新列報前期比較信息。然而，在首次採用《一般財務報告準則》時，對會計政策變更進行追溯調整和重新列報前期比較信息，可能涉及繁複的工作，而追溯調整和重新列報前期比較信息的效益，可能遠遠少於其產生的成本。

會計政策變更

10. 因此，除本指引要求的情況外，主體首次採用《一般財務報告準則》時，無須對會計政策變更進行追溯調整。另外，追溯調整無須重新列報前期比較信息，所有因調整而產生的影響，在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初累積損益中調整。

前期差錯更正

11. 首次採用《一般財務報告準則》時，主體應重新審議其期初資產負債表內的項目，以確定是否存在因以前年度會計差錯而使期初資產負債表內的項目不正確的情況。

12. 如果期初資產負債表內的項目因以前年度會計差錯而出現重要的不正確，主體應在期初資產負債表內對重要差錯進行更正。差錯的更正無須重述前期比較信息，差錯更正的所有影響，在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初累積損益中調整。

期初調整

13. 主體在首次採用《一般財務報告準則》時，對於重要的項目，應在其期初資產負債表中進行以下調整，以更正會計政策變更和前期差錯的影響：
(1) 終止確認不符合《一般財務報告準則》要求的已確認資產或負債項目；
(2) 確認《一般財務報告準則》要求確認但未有確認的資產或負債項目；
(3) 對不符合《一般財務報告準則》計量要求的已確認資產或負債項目，進行重新計量；
(4) 對不符合《一般財務報告準則》分類要求的資產、負債或權益，進行重新分類。

14. 本指引第 18 至 47 段對應進行上述調整的項目作出具體的指南。對於其他項目，如其影響重要，主體可按照類似的方法對其進行調整。不重要的項目不要求進行調整。

15. 主體在考慮某項目是否重要，從而是否應在期初資產負債表內進行調整時，應考慮項目所涉及的調整金額的大小、各單項調整金額分別與單項資產和資產總額的比例等因素，主體不應以各單項調整的匯總結果作為考慮是否符合重要性的因素。對於前期會計差錯更正，主體還應考慮差錯的性質。

16. 主體在調整首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表項目時，所產生的差額應調整累積損益賬戶的期初餘額。

17. 主體應在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表附註中，列報一份明細表，反映累積損益賬戶的期初餘額由於進行調整而發生變動的情況。該明細表應列報各重要項目的調整對累積損益賬戶期初餘額的影響，會計政策變更和前期差錯更正應分別列報。

不動產、廠場和設備以及無形資產

終止確認不符合條件的項目

18. 主體應審議期初資產負債表內已確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目是否符合《一般財務報告準則》的定義和確認標準。對於不符合《一般財務報告準則》要求的已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目，應終止確認。

19. 終止確認不符合《一般財務報告準則》要求的已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目時，一般會產生損失。有關的損失應直接借記累積損益賬戶。例如：

借記 – 累計折舊(開辦費)	$200,000	
借記 – 累積損益	$300,000	
貸記 – 開辦費		$500,000

20. 終止確認不符合《一般財務報告準則》要求的已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目時，主體應考慮與該項目相關的其他項目。例如，股東可能以個人財產在以往年度購入車輛作私人用途，而車輛在購置年度被作為公司資產入賬，並貸記股東往來賬戶。因此，在終止確認這項不符合《一般財務報告準則》要求的不動產、廠場和設備項目時，亦應同時終止確認股東往來負債項目。例如：

借記 – 累計折舊(不動產、廠場和設備-車輛)	$200,000	
借記 – 累積損益	$300,000	
貸記 – 不動產、廠場和設備-車輛		$500,000
借記 – 股東往來	$500,000	
貸記 – 累積損益		$500,000

重新確認符合條件的項目

21. 如果某項符合《一般財務報告準則》確認為不動產、廠場和設備或無形資產條件的支出，在以往年度被記錄為費用，而有關的資產在首次採用《一般財務報告準則》時仍在使用，主體應將其重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產項目。

22. 重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產的項目，可根據以下其中一種方式計量：

(1) 如果資產購置時的成本可以可靠地計量，資產的期初賬面金額應按其購置成本，減累計折舊或累計攤銷後的餘額計量；

(2) 如果資產購置時的成本已無法確定，資產的期初賬面金額應按其公允價值計量。（例如：在期初變賣該資產可收到的淨金額，或重新購買相同資產的重置成本）

23. 如果重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產的項目採用上段第(1)項方式計量，主體應將資產的購置成本借記資產賬戶，並將累計折舊或累計攤銷金額貸記相應的累計折舊或累計攤銷賬戶，所產生的差額貸記累積損益賬戶。折舊或攤銷費用應採用與當年度相同的會計政策，並由資產開始使用年度起計算至上一年度末。例如，主體在2005年以$500,000購入一項設備A，當時將該支出記錄為費用。主體在2007年1月1日起採用《一般財務報告準則》，當日，設備A仍然被使用在主

體的生產活動中，並且預計可以再使用 3 年，3 年後設備 A 的殘值預計為零，主體對同類設備的折舊採用直線法。2007 年 1 月 1 日的調整如下：

借記 – 不動產、廠場和設備-設備	$500,000	
貸記 – 累計折舊-設備		$200,000
貸記 – 累積損益		$300,000

24. 如果重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產的項目採用第 18 段第(2)項方式計量，主體應將資產的公允價值借記入資產賬戶，並貸記累積損益賬戶。

25. 重新確認符合《一般財務報告準則》要求但未確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目時，主體應考慮與該項目相關的其他項目。例如，股東可能以個人財產在以往年度為主體購入設備供主體使用，而設備在購置年度沒有被作為主體的資產入賬，亦沒有記錄應付股東的負債。因此，在重新確認這項符合《一般財務報告準則》要求的不動產、廠場和設備項目時，亦應同時確認股東往來負債項目。例如：

借記 – 不動產、廠場和設備-設備	$500,000	
貸記 – 股東往來		$500,000
借記 – 累積損益	$200,000	
貸記 – 累計折舊-設備		$200,000

期初賬面金額的重新計量

26. 如果主體在以往年度沒有對應計折舊或攤銷的已經確認的不動產、廠場和設備或無形資產項目計算折舊或攤銷，應根據首次採用《一般財務報告準則》後確定的會計政策，重新計算以往年度應計的折舊或攤銷費用，將累計折舊或累計攤銷金額貸記相應的累計折舊或累計攤銷賬戶，並借記累積損益賬戶。

27. 除上段的情況外，主體不應對已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目的期初賬面金額進行重新計量，除非有關計量的錯誤是由於主體將不屬於主體負擔的重要費用錯誤地記錄為其資產的成本而造成。

28. 如果不動產、廠場和設備或無形資產項目（包括在建項目）的成本包括了以往年度不符合《一般財務報告準則》要求的不動產、廠場和設備或無形資產的折舊或攤銷金額，主體無須對這些不動產、廠場和設備或無形資產項目的賬面金額進行調整。

重新分類

29. 主體應審議期初資產負債表內不動產、廠場和設備以及無形資產項目的分類是否符合《一般財務報告準則》的要求，對於不符合要求的分類，應進行重新分類。對不動產、廠場和設備以及無形資產項目的重新分類，不應調整其累計折舊或累計攤銷的餘額。

30. 如果某項不動產、廠場和設備或無形資產包括了兩項或多項在性質、使用情況、使用壽命、法律限制或未來經濟利益流入的模式明顯不同，且可以區分的重要部分，主體應將該資產採用恰當的方法進行劃分，歸類為單獨的項目。在進行上述劃分時，累計折舊或累計攤銷金額，應按照資產成本的比例進行劃分。

使用壽命、殘值和折舊方法的審議

31. 首次採用《一般財務報告準則》時，主體應對各項重要的不動產、廠場和設備以及無形資產項目的使用壽命和殘值的估計，以及折舊方法進行重新審議。使用壽命和殘值估計的變更以及折舊方法的變更，屬於會計估計變更，無須進行追溯調整。

披露

32. 主體應在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表附註中，披露對期初資產負債表內不動產、廠場和設備以及無形資產項目進行調整的各個重要項目的以下信息：

(1) 終止確認的項目、資產的原始成本、累計折舊或累計攤銷金額、終止確認的原因；

(2) 重新確認的項目、重新確認時的計量基礎和確認金額、重新確認的原因；

(3) 重新計量的項目、原來的賬面金額、重新計量的賬面金額、重新計量的原因；

(4) 重新分類的項目、重新分類前後的類別和金額、重新分類的原因。

租賃

33. 首次採用《一般財務報告準則》時，承租人應重新審議對租賃的分類是否符合《一般財務報告準則》的要求。如果租賃符合《一般財務報告準則》歸類為融資租賃的條件，主體應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內，將租賃確認為資產和負債。

34. 將融資租賃確認為資產和負債的金額，應以首次採用《一般財務報告準則》年度的開始日資產的公允價值和由該日起至租賃結束時最低租賃付款額的現值兩者中的較低者計量。

35. 主體應在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表附註中，披露在期初資產負債表內根據上段要求重新確認為資產和負債的融資租賃的信息，包括租賃的描述、公允價值的確定方式或最低租賃付款額現值的計算。

存貨和應收款

36. 如果主體在上年度沒有對存貨或應收款確認存貨損失備抵或壞賬備抵，則主體不應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內，對存貨或應收款的賬面金額進行任何調整。

預收收益

37. 如果在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內的預收收益，在以往年度已經符合《一般財務報告準則》要求確認為收入的條件，主體不應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內，對期初預收收益的賬面金額進行調整。

建造合同

38. 首次採用《一般財務報告準則》時，未完工的建造合同成本應作為資產，反映在承包商的期初資產負債表內。如承包商上年度末的未完工建造合同的累計成本沒有被確認為資產，應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表中進行調整。

39. 主體不應對已經確認的未完工建造合同成本（在建工程）的期初賬面金額進行重新計量，除非有關計量的錯誤是由於主體將不屬於主體負擔的重要費用錯誤地記錄為其資產的成本而造成。

40. 如果主體在以往年度對建造合同的收入根據完工進度進行確認，則對於在首次採用《一般財務報告準則》時仍未完工的建造合同，即使以往年度採用的收入確認方法不符合《一般財務報告準則》的要求，主體亦不應調整以往年度已經確認的合同收

入和合同費用或損失，除非在以往年度確認的收入或費用的差錯屬於重要的前期差錯。

41. 採用《一般財務報告準則》後，主體應根據《一般財務報告準則》的要求，對結果可以可靠地估計的建造合同應用完工百分比法確認合同收入或費用。如果建造合同的結果在以往年度沒有按照完工進度進行確認，主體應在首次採用《一般財務報告準則》的年度內，根據截至當年度末累計已完工的比例，將合同收入確認為採用《一般財務報告準則》後首年度的收入。

政府補助

42. 如果主體對在採用《一般財務報告準則》以前已經收到的政府補助直接確認為收取年度的收入，或在當年度直接貸記權益，主體無須在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表中進行調整。

43. 對於在採用《一般財務報告準則》以前已經滿足收入確認條件但仍未收到的政府補助，如果沒有在以往年度將其確認為收入和應收款，主體無須在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表中進行調整。

借款費用

44. 對於以往年度已進行資本化計入資產成本的借款費用，如果資本化的處理不符合《一般財務報告準則》的要求，主體亦無須對資產的期初賬面金額進行調整。

45. 在首次採用《一般財務報告準則》時仍未完工的在建項目，如果主體決定對有關的借款費用採用資本化政策，則主體不應將以往年度已經記錄為費用的借款費用重新資本化為資產的成本。

準備

46. 首次採用《一般財務報告準則》時，如果主體因以往年度的事項而承擔了一項義務，而且符合《一般財務報告準則》要求確認準備的條件時，應在期初資產負債表內確認負債。

所得稅

47. 如果主體沒有在首次採用《一般財務報告準則》年度的以前年度，根據估計的可課稅利潤將所得稅費用確認為當期費用和負債，主體應在期初資產負債表內進行調整，將應付的所得稅確認為負債，並調整累積損益的期初餘額。

首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表的前期比較信息

48. 主體無需在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表內，列報前期比較信息。

ANEXO

Guia Para a Aplicação das Normas Sucintas de Relato Financeiro

Índice

NSRF 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras

NSRF 2 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

NSRF 3 Activos Fixos Tangíveis

NSRF 4 Locações

NSRF 5 Activos intangíveis

NSRF 6 Inventários

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

NSRF 8 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

NSRF 9 Rédito

NSRF 10 Contratos de Construção

NSRF 11 Custos de Empréstimos Obtidos

NSRF 12 Imposto sobre o Rendimento

NSRF 13 Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

NSRF 14 Acontecimentos Após a Data do Balanço

NSRF 15 Divulgações de Partes Relacionadas

Tratamentos para a Adopção, Pela Primeira vez, das NSRF

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 1

Apresentação das Demonstrações Financeiras

Instruções

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

Modelo de Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras da Companhia Exemplo, Lda foram elaboradas de acordo com as Normas Sucintas de Relato Financeiro, aprovadas pelo Regulamento Administrativo N.º 25/2005, publicado em 30 de Dezembro de 2005.

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

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

EXEMPLO, LDA
DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS
EM 31 DE DEZEMBRO DE 200C

Unidade: MOP

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

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

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

Aprovado pelo Conselho de Administração
(Data)

Referência	
Para. 1.12 (1,2) Para. 1.1 (3) Para. 1.28	**EXEMPLO, LDA** **NOTAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS** **DO EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 200C**
	1. Informação sobre a companhia
Para. 1.30 (1,2) Para. 15.3	A companhia foi registada em Macau como uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, no dia x, do mês y de 199X. A sua sociedade mãe é a companhia XXX, Lda, registada na República Popular da China. A companhia tem a sua sede na Avenida da Praia Grande No xxx, tendo como objecto principal a manufactura e retalho de produtos manufacturados e brinquedos e também a prestação de serviços de consultadoria em gestão.
Para. 1.27 (1) Para. 1.29.	**2. Principais políticas contabilísticas**
	As principais políticas contabilísticas utilizadas na elaboração das demonstrações financeiras são as seguintes:
	(a) Regime de preparação Estas demonstrações financeiras foram elaboradas com base no custo histórico e estão em conformidade com as Normas Sucintas de Relato Financeiro aprovadas pelo Regulamento Administrativo N.º 25/2005.
Para. 9.11 (1)	**(b) Reconhecimento de réditos** A companhia reconhece os réditos na demonstração de resultados, quando seja provável um influxo de benefícios económicos futuros e o rédito possa ser mensurado com fiabilidade, nos seguintes termos:
	O rédito proveniente da venda de bens é reconhecido quando os riscos e benefícios da propriedade desses bens são transferidos, isto é, quando os bens são entregues aos clientes e é feita a transmissão da propriedade.
	Os réditos de juros são reconhecidos numa base de proporcionalidade de tempo, atendendo ao capital em dívida e à taxa de juro efectiva.
	Os réditos de serviços são reconhecidos quando os serviços são prestados.

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

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

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

Referência	
	tratado como um activo separado e reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido para liquidar a obrigação.
	(m) Passivos contingentes Passivo contingente corresponde a uma possível obrigação, que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não ocorrência, de um ou mais acontecimentos futuros e incertos, não completamente sob controlo da entidade. Um passivo contingente pode também ser uma obrigação presente resultante de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque não é provável que um exfluxo de recursos, incorporando benefícios económicos, venha a ser necessário para liquidar a obrigação, ou que o valor da obrigação não possa ser mensurado com suficiente fiabilidade. Os passivos contingentes não são reconhecidos, mas são divulgados nas notas explicativas das demonstrações financeiras. Um passivo contingente só é reconhecido quando exista uma alteração na probabilidade de vir a acontecer um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos.
Para. 9.11 (2)	**3. Rédito** A companhia está envolvida principalmente na manufactura e comércio por grosso de têxteis, manufactura, comércio por grosso e retalho de brinquedos electrónicos, assim como na prestação de serviços de consultadoria de gestão. O rédito do exercício corrente foi o seguinte:

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

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

4. Outros rendimentos operacionais e outros rendimentos

	200C MOP	200B MOP
Outros rendimentos operacionais		
Rendas	x	x

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

Para. 7.13 (2)

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

Para. 1.24

5. Gastos com o pessoal

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

Para. 1.30 (3)

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

Para. 1.24

6. Gastos Financeiros

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

Para. 12.8

7. Imposto sobre o rendimento

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

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

Referência			
		200C MOP	200B MOP
	Imposto sobre o rendimento		
	Provisão para o ano corrente	x	x
	Excesso/ Défice de provisão nos anos anteriores	x	x
		x	x

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

Para. 3.23 (4,5)

8. Activos fixos tangíveis

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

Para. 4.11 (1)

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

Para. 3.24

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

Para. 5.28 (3,5)

9. Activos intangíveis

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

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

Para. 5.28 (1)

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

Para. 1.27 (3)

10. Investimentos

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

Para. 6.10 (2)

11. Inventários

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

Para. 6.10 (3)

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

Referência	
Para. 1.20 (1)	**12. Capital**

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

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

13. Reservas e Resultados Transitados Acumulados

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

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

Para. 1.27 (3)

14. Empréstimos bancários

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

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

Referência

Para. 4.11 (2)

15. Obrigações com locações financeiras

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

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

16. Provisões

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

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

Para. 8.18

17. Passivos contingentes

(i)

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

A gerência da companhia estima que as garantias prestadas relativamente às operações ordinárias do dia-a-dia, assim como

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

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

Para. 15.4
Para. 15.5

19. Transacções com partes relacionadas

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

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

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

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

Apresentação de Demonstrações Financeiras e Lista de Divulgações

A apresentação de demonstrações financeiras e a lista de divulgações estão redigidas em conformidade com a apresentação da informação financeira e divulgações requeridas de acordo com o estabelecido em cada uma das normas incluídas nas Normas Sucintas de Relato Financeiro, aprovadas pelo Regulamento Administrativo N.º 25/2005.

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

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

Índice

Parte 1. Requisitos Gerais para Apresentação das Demonstrações Financeiras

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

Parte 2. Divulgação das Políticas Contabilísticas

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

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

I. Requisitos gerais
II. Réditos
III. Gastos

Parte 4. Apresentação e Divulgação de Itens no Balanço

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

Parte 5. Apresentação e Divulgação de Itens do Capital Próprio

Parte 1. Requisitos Gerais para Apresentação das Demonstrações Financeiras

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

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

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

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

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

Parte 2. Divulgação das políticas contabilísticas

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

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

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

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

Referência	Requisitos de Apresentação/Divulgação
Para. 10.17 (1)	3. Uma entidade deve divulgar (*ou na face da demonstração de resultados ou nas notas)*, o valor do rédito do contrato reconhecido como rédito do período.
Para. 7.6	4. Os subsídios relacionados com proveitos são apresentados na demonstração de resultados em qualquer dos seguintes métodos: (1) Como um crédito separado na demonstração de resultados; (2) Sob um título geral, tal como «Outros Proveitos»; (3) Deduzidos, ao reportar a despesa relacionada.
Para. 3.21, Para. 3.22	5. Os ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento de um item de activo fixo tangível devem ser apresentados pela diferença entre os proveitos líquidos, se os houver, e a quantia escriturada do item. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.
Para. 5.27	6. Os ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento de um item de activo intangível devem ser apresentados pela diferença entre os proveitos líquidos, se os houver, e a quantia escriturada do item. Os ganhos não devem ser classificados como rédito.
III. Gastos	
Para. 1.25	1. Uma entidade deve apresentar uma análise dos gastos, usando uma classificação baseada na natureza dos gastos (por exemplo, uma entidade deve apresentar: gastos com o pessoal, gastos de depreciação e amortização, gastos financeiros, gasto com o imposto sobre o rendimento, outros gastos operacionais, etc; estes itens deverão ser apresentados na demonstração de resultados, de acordo com as peças contabilísticas constantes do Anexo III ao Regulamento Administrativo N.º 25/2005.
Para. 6.10 (3), (4). (5)	2. A entidade deve divulgar, em relação aos inventários (quer na face da demonstração de resultados, quer nas notas), o seguinte: (1) O valor dos inventários reconhecidos como um gasto durante o período (custo de vendas); (2) O valor dos inventários ou de redução de valor dos inventários, reconhecido como gastos no período; (3) O valor de qualquer reversão ou de qualquer redução do valor dos inventários durante o período.
Para. 7.7	3. Um subsídio do governo que se torne reembolsável, na medida em que o reembolso exceda qualquer crédito diferido, ou quando esse crédito diferido não existir, deve ser reconhecido

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

Parte 4. Apresentação e Divulgação de Itens do Balanço

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

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

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

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

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

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

Parte 5. Apresentação e Divulgação de Itens do Capital Próprio

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

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

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 2

Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Objectivos e Âmbito

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

Definições

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Selecção e Aplicação de Políticas Contabilísticas

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

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

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

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

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

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

Alterações de Políticas Contabilísticas

Instruções

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

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

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

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

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

Aplicação de Alterações nas Políticas Contabilísticas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Divulgações

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Apresentação da demonstração de resultados

LI TIAN LDA
EXTRACTO DA CONTA DE RESULTADOS
ANO DE 2006

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

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

(3) Divulgação nas notas às Demonstrações financeiras

EXTRACTO DAS NOTAS

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

Nota

Nota 1: $520.000+$260.000

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

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

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

Alterações nas Estimativas Contabilísticas

Instruções

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

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

Tratamento Contabilístico

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

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

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

Divulgação

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

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

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

EXTRACTO DAS NOTAS

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

Erros em Exercícios Anteriores

Instruções

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

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

Tratamento Contabilístico

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

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

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

Divulgações

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

Exemplo:

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

Antes do ajustamento do erro, temos

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

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

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

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

12%.

Registos contabilísticos de ajustamento do erro

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

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

Nota 1:$535.000 + $65.000

A informação comparativa de 2005 do balanço deve ser reformulada.

EXTRACTOS DAS NOTAS

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

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

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

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 3

Activos Fixos Tangíveis

Objectivo e Âmbito

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

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

Definições

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

Activos fixos tangíveis *são itens tangíveis que*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Benefícios económicos futuros *são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e de seus equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa, ou a capacidade de reduzir os exfluxos de caixa.*

Reconhecimento

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

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

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

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

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

Mensuração Inicial

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

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

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

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

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

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

Análise:

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

= $212.000

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

10. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um item de activo fixo tangível cessa quando esse item estiver na localização e condições necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Por essa razão, os custos de utilização ou reinstalação desse equipamento não são incluídos na quantia escriturada desse item. A norma também dá alguns exemplos:

(1) Custos incorridos enquanto o item, capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Troca de activos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Custos Subsequentes

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

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

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

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

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

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

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

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

Tratamento contabilístico geral

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

[Tabela 1]

Mensuração após reconhecimento

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

Depreciação

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

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

Débito:	Gastos de depreciação	xxx	
Crédito:	Depreciação acumulada		xxx

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

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

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

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

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

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

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

Os seguintes métodos de depreciação adoptam uma base temporal:

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

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

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

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

(2) Método de depreciação acelerada

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

Método do saldo decrescente:

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

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

sendo "n" o número de períodos da vida útil do activo

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

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

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

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

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

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

O método da soma dos dígitos anuais:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

$$= 41.52\%$$

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

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

depreciação anual do veículo será a seguinte:

A taxa de depreciação = 1 ÷ 6 × 2 = 33.33%

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

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

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

Soma estimada dos dígitos do números de anos da vida estimada
= 6 × (6 + 1) ÷ 2
= 21

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

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

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

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

A quantia escriturada em 31 de Dezembro de 2005

$= \$320.000 - (\$320.000 - \$20.000) \div 8 \times 3$

$= \$207.500$

A depreciação anual de 2006

$= (\$207.500 - \$20.000) \div 3$

$= \$62.500$

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

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

Desreconhecimento

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

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

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

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

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

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

Divulgações

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Activos fixos tangíveis

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

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 4

Locações

Objectivos e Âmbito

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

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

Definições

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

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

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

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

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

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

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

(1) Após a ocorrência de alguma contingência remota;

(2) Com a permissão do locador;

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

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

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

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

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

[1] o locatário;

[2] Uma parte relacionada com o locatário; ou

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

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

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

Vida económica é ou*:*

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

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

Valor residual garantido *é:*

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

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

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

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

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

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

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

Classificação das locações

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

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

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

Critérios para Classificação das Locações Financeiras

7. O parágrafo 4.3 da norma mostra cinco situações genéricas que, individualmente ou em combinação, conduzem normalmente a que a locação seja classificada como locação financeira:

   (1) *A locação transfere a propriedade do activo para o locatário, no fim do prazo da locação.*

   Se estiver incluído nas cláusulas contratuais do contrato que a propriedade do activo locado será transferida para o locatário quando a locação terminar, será razoável determinar, no início da locação, que a propriedade será por fim transferida, e assim a locação deve ser classificada como locação financeira.

   (2) *O locatário tem a opção de comprar o activo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo que o justo valor à data em que a opção se torne exercível para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida.*

   Há duas implicações decorrentes deste princípio: (i) o locatário tem a opção de comprar o activo no final do prazo da locação ou em outra data que seja especificada; (ii) está mencionado nas condições contratuais da locação que o preço de compra será suficientemente mais baixo que o justo valor do activo locado na data em que a opção se torne exercível, sendo portanto razoavelmente certo no início da locação que o locatário quase de certeza irá comprar esse activo.

   (3) *O prazo da locação prolonga-se durante a maior parte da vida útil do activo, mesmo que o título de propriedade não seja transferido.*

   A vida útil do activo reporta-se ao período durante o qual se espera que o activo seja economicamente utilizável por um ou mais utilizadores, ou, por outras

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

(4) No início do contrato de locação o valor actual dos pagamentos mínimos da locação atinge, pelo menos substancialmente, todo o justo valor do activo locado.

De modo semelhante ao exposto acima no número anterior, não é fornecida pelas Normas Internacionais de Relato Financeiro, uma explicação para o que se deva entender pela expressão "pelo menos substancialmente tudo de...", pelo que se terão de tomar como referência outras normas, de modo a facilitar a sua aplicação prática. No presente contexto, "pelo menos substancialmente tudo" refere-se a 90% ou mais.

(5) *Os activos locados são de uma natureza tão especial que apenas o locatário os pode utilizar sem necessidade de fazer modificações significativas.*

Isto refere-se à situação em que um activo locado é comprado ou construído pelo locador de acordo com requisitos especificados pelo locatário, em termos de modelo, critérios e etc. Em circunstâncias normais, outros utilizadores só podem utilizar este activo de forma bastante limitada, a não ser que lhe sejam feitas modificações de vulto. Nestas condições, esta locação deve ser também classificada como locação financeira.

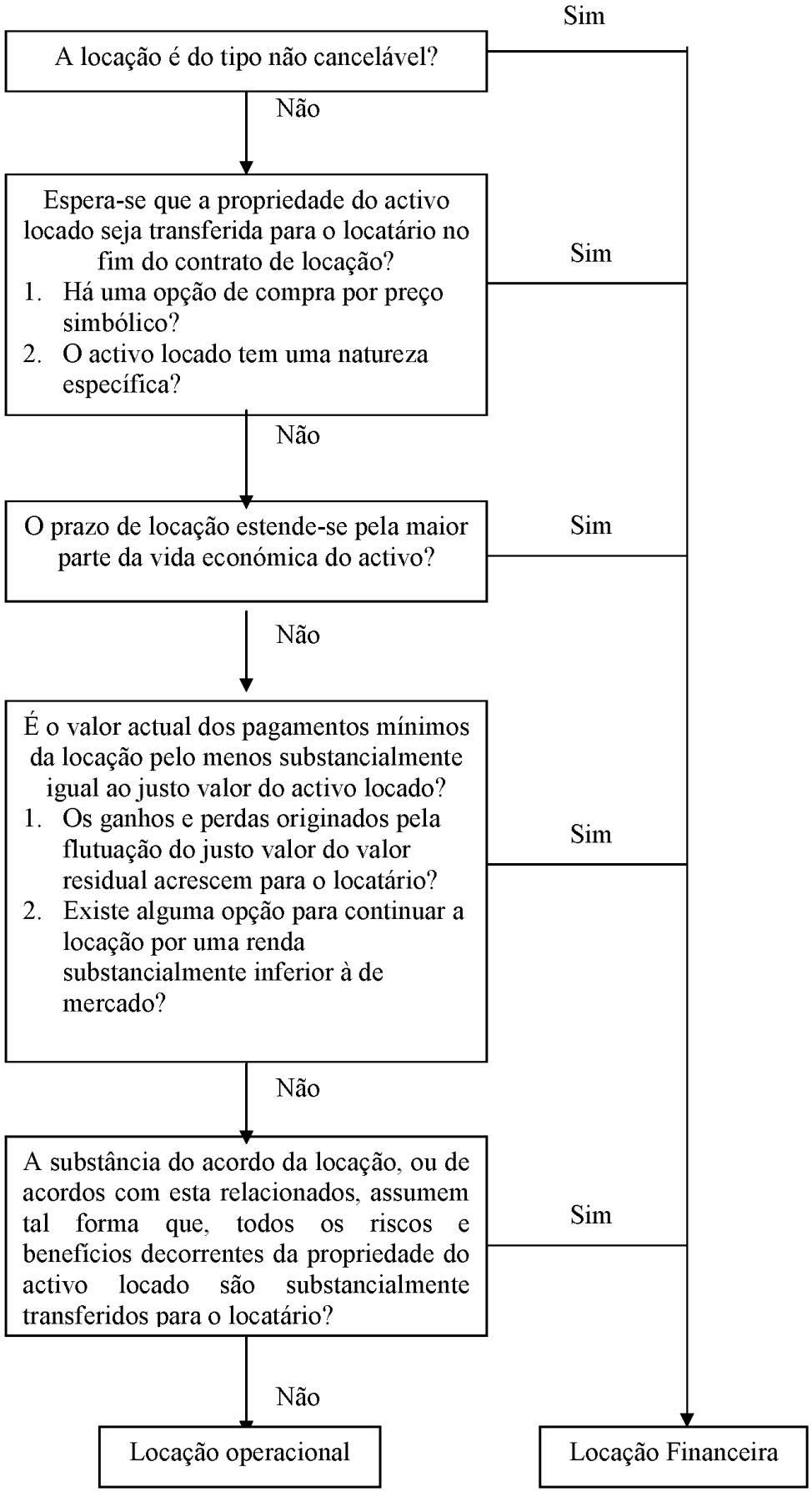
8. Com excepção das condições acima mencionadas, a entidade deve também considerar os seguintes indicadores que, individualmente ou combinados, podem também levar a concluir que uma locação deva ser classificada como locação financeira:

(1) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas sofridas pelo locador, associadas com esse cancelamento, são suportadas pelo locatário.

(2) Ganhos ou perdas originadas pelas flutuações no justo valor residual acrescem ou são suportadas pelo locatário (por exemplo, sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proveitos da venda no fim do contrato de locação);

(3) O locatário tenha a capacidade de continuar a locação por um prazo suplementar e por uma renda que seja substancialmente inferior à renda de mercado.

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


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

Tratamento contabilístico das Locações Financeiras

Cálculo das Locações Financeiras

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

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

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

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

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

③ Determinação do valor actual dos pagamentos mínimos:

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

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

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

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

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

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

O valor actual dos pagamentos mínimos de locação

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

= 100.000 x 3.3121

= MOP331.210 (valor aproximado do cálculo acima)

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

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

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

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

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

Débito:	Activo em locação financeira	xxx	
	Crédito: Caixa		xxx

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Valor actual de (pagamentos mínimos de locação + valor residual não garantido) = justo valor do activo + custos directos iniciais do locatário.

A taxa de juro implícita na locação é calculada segundo o ponto de vista do locatário, o método de cálculo é semelhante ao cálculo da taxa interna de rentabilidade (TIR, ou no acrónimo inglês IRR - *internal rate of return*).

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

Calcule a taxa de juro implícita na locação utilizando o método de «Tentativas e correcção de erros» e o «Método da interpolação».

Quando a taxa de desconto é de 9%, o valor actual líquido dos fluxos de caixa é de $1.050.

Quando a taxa de desconto é de 10%, o valor actual líquido dos fluxos de caixa é de ($998).

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

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

$$r\% = 9.5\%$$

O valor actual dos pagamentos mínimos de locação é igual

= $37.500 + $37.500 × PVIFA(9.5%,3) + $10.000 × PVIF(9.5%,4)

(*onde: PVIF = present value interest factor; e PVIFA = 'PVIF' para cada anuidade*)

= $37.500 + $37.500 × 2.5089 + 10.000 × 0.6956

= $138.540

No início do período de locação, a companhia ABC deve preparar as seguintes lançamentos contabilísticos:

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

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

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

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

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

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

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

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

Cálculo dos Gastos Financeiros

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

Cálculo da Depreciação dos Activos Locados

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

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

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

② A vida económica do activo é de 3 anos.

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

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

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

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

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

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

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

Cálculo do valor actual dos pagamentos mínimos da locação:

Valor actual do valor residual garantido	$= 50.000 \times 075131^{(1)}$	$= 37.566$
Valor actual da anuidade para cada período de renda	$= 360.000 \times 2.48685^{(2)}$	$= 895.266$
		$= 932.832$

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

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

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

Activos em locação financeira e passivos relacionados

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

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

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

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

Depreciação = (962.832 – 12.000) ÷ 3 = 316.944

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

1) Gasto financeiro, dedução na obrigação da locação financeira e renda a pagar

Débito:	Gastos financeiros	93.283	
Débito:	Redução do passivo pendente	266.717	
Crédito:	Caixa		360.000

2) Seguros

Débito:	Seguros	1.000	
Crédito:	Caixa		1.000

3) Depreciação de activos em locação financeira

Débito:	Gastos de depreciação	316.944	
Crédito:	Depreciações acumuladas		316.944

4) A quantia escriturada nas respectivas contas do balanço

Activos em locação financeira	962.832
A deduzir: depreciações acumuladas	316.944
	645.888
Obrigação da locação financeira	666.115

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

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

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

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

2) Seguros

Débito:	Seguros	1.000	
Crédito:	Caixa		1.000

3) Depreciação de activos em locação financeira

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

4) A quantia escriturada nas respectivas contas do balanço

Activos em locação financeira	962.832
A deduzir: depreciações acumuladas	633.888
	328.944
Obrigação da locação financeira	372.727

(O valor total é considerado um passivo corrente)

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

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

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

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

2) Seguros

Débito:	Seguros	1.000	
Crédito:	Caixa		1.000

3) Depreciação de activos em locação financeira

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

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

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

5) Lançamentos contabilísticos relacionados com a devolução do activo

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

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

Outros Tratamentos para os Encargos Financeiros

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

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

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

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

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

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

Locações operacionais

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

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

Tratamento Contabilístico das Locações Operacionais

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

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

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

Passo 1: Classificar a locação como financeira ou operacional.

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

Passo 2: Cálculo dos custos anuais da locação operacional:

Custos da locação operacional = 1.200.000 ÷ 3 = 400.000

Passo 3: Lançamentos contabilísticos:.

No dia 1 de Janeiro de 2005:

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

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

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

Tratamento Contabilístico para Incentivos à Locação Operacional

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

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

MOP900.000.

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

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

Custo da locação operacional = 900.000 ÷ 3 = 300.000

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

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

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

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

Divulgações

Divulgações relativas às locações financeiras

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

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

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

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

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

Divulgações relativas às locações operacionais

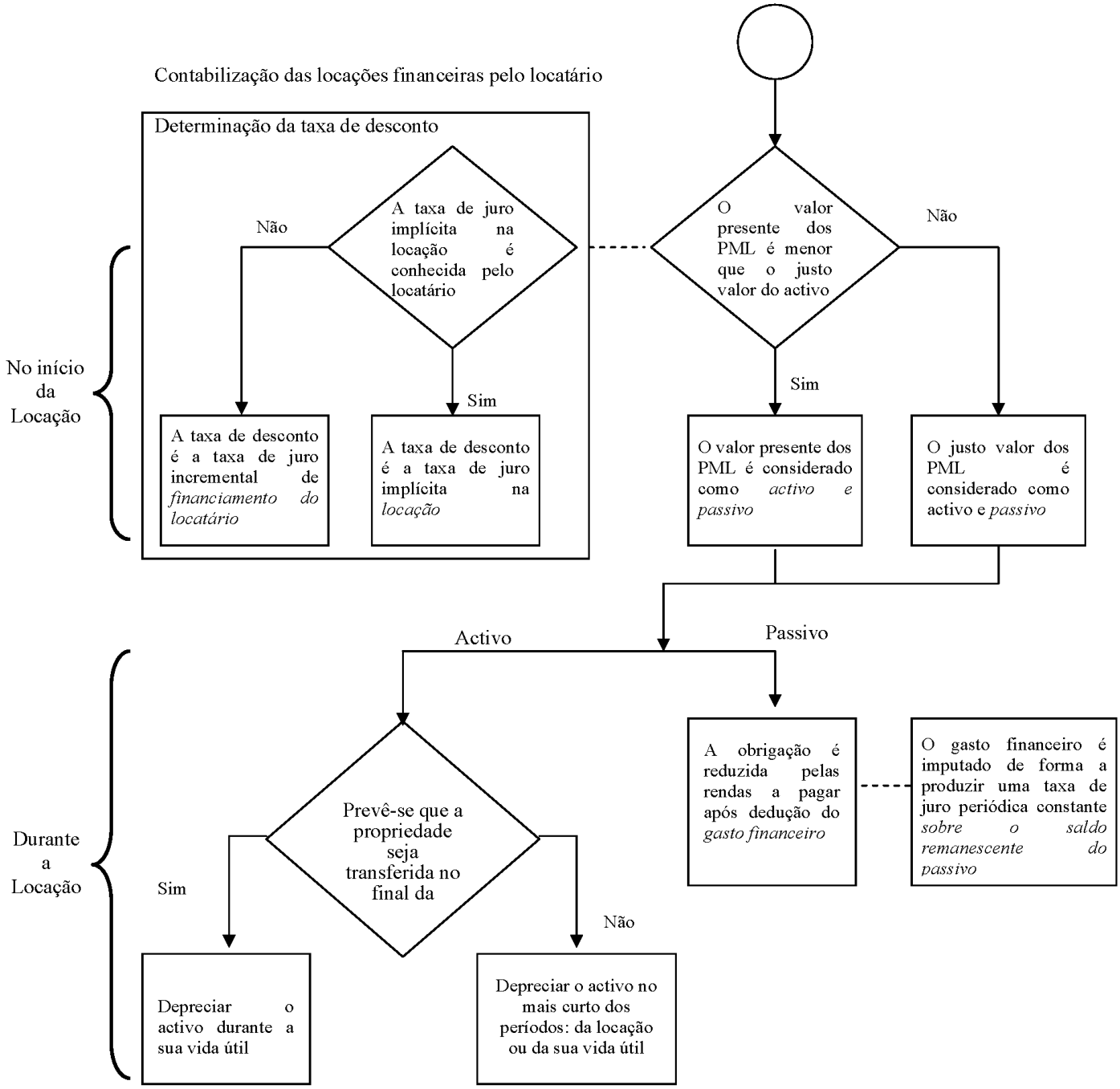
24. Para as locações operacionais não canceláveis, como a entidade assumiu uma promessa de pagamentos da locação futuros, de acordo com o contrato de locação, mesmo não tendo a entidade necessidade de reconhecer essa promessa como um passivo, a norma requer que o locatário faça as seguintes divulgações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

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

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

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

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



PML: pagamentos mínimos da locação

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 5

Activos Intangíveis

Objectivos e Âmbito

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

Definições

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

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

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

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

Vida útil *é:*

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

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

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

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

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

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

(1) Os itens negociados no mercado sejam homogéneos;

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

(3) Os preços estejam disponíveis ao público.

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

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

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

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

6. Um activo satisfaz o critério de identificabilidade, na definição de activo intangível, quando:

(1) For separável, ou seja, susceptível de ser separado ou dividido da entidade e ser vendido ou transferido, licenciado, alugado, trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo com ele relacionado; ou

(2) Resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

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

direitos de patente e de autor. Por outro lado, uma entidade pode dispor de uma equipa de trabalhadores especializados nos quais poderá identificar, através de formação, aptidões adicionais que possam originar benefícios económicos futuros. Habitualmente, uma entidade tem um controlo insuficiente sobre os benefícios económicos futuros originados por uma equipa de trabalhadores especializados ou pela sua formação, pelo que os itens em causa não preencherão a definição de activo intangível.

Na ausência de direitos legais, é mais difícil demonstrar controlo sobre o activo. Porém, o cumprimento legal de um direito não é condição necessária para o controlo, porque uma entidade pode ser capaz de controlar os benefícios económicos futuros por alguma outra forma.

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

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

Reconhecimento e Mensuração

10. O reconhecimento de um item como um activo intangível exige que a entidade demonstre que o item satisfaz:

(i) A definição de activo:

Um activo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que benefícios económicos futuros fluam para a entidade.

(ii) A definição de activo intangível:

Identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.

(iii) O Critério de reconhecimento:

Um activo intangível deve ser reconhecido, se e apenas se:

(1) For provável que os benefícios económicos futuros esperados, que sejam atribuíveis ao activo, fluam para a entidade; e

(2) O custo de activo possa ser fiavelmente mensurado.

Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e suportáveis que representem a

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

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

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

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

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

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

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

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

Activos Intangíveis Gerados Internamente

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

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

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

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

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

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

(i) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível afim de que esteja disponível para uso ou venda;

(ii) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;

(iii) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;

(iv) A forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;

(v) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;

(vi) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

Goodwill Gerado Internamente

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

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

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

Reconhecimento de um Gasto

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

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

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

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

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

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

Mensuração depois do Reconhecimento

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

Amortização

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

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

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

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

Débito:	Gastos de Amortização	xxx	
	Crédito: Activos intangíveis		xxx

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desreconhecimento

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

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

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

Divulgações

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

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

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

Patentes	10 anos
Direitos de autor	5 anos
Licenças	8 aos

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

Activos intangíveis

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

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

45. Uma entidade também deve divulgar o seguinte:

(1) Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação da vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever os factores que desempenharam um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;

(2) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer activo intangível individual que seja material para as demonstrações financeiras da entidade;

(3) A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantia de passivos.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 6

Inventários

Objectivo e Âmbito

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

Definições

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

Inventários *são activos*:

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

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

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

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

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

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

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

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

Custo de Inventários

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

Custos de Compras

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

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

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

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

Custos de Conversão

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

(1) Mão-de-obra Directa:

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

(2) Gastos gerais de produção fixos:

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

(3) Gastos gerais de produção variáveis:

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

Outros custos

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

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

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

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

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

Custos de inventários de um fornecedor de serviços

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

Fórmulas de Custeio

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

(a) Identificação Específica

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

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

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

(b) FIFO (Primeiro Entrado, Primeiro Saído)

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

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

Inventário

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

(c) Fórmula Custo Médio Ponderado

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

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

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

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

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

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

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

Inventário

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

Mensuração do Inventário Final

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

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

Determinação do Valor Realizável Líquido

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

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

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

【Exemplo 3】 Informação:
(1) A 3 de Setembro de 2006, a New Century Lda assinou um contrato de venda não cancelável com a Hope Lda. Ambas as partes acordam que, a 20 de Janeiro de 2007, a New Century Lda fornecerá à Hope Lda 12 máquinas do modelo W3, a $310.000 cada.
(2) A 31 de Dezembro de 2006, o valor existente (custo) da New Century Lda, para as 10 máquinas modelo W3 é de $2.800.000, senda o custo unitário de $280.000.
(3) A 31 de Dezembro de 2006, o preço do mercado das máquinas W3 é de $300.000, cada.
(4) Determine a base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas W3.

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

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

【Exemplo 4】 Informação:
(1) A 3 de Setembro de 2006, a New Century Lda assinou um contrato de venda não cancelável com a Hope Lda. Ambas as partes acordaram que, a 20 de Janeiro de 2007, a New Century Lda fornecerá à Hope Lda 12 máquinas de modelo W3, a $280.000 cada.
(2) A 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada (custo) da New Century Lda, para as 14 máquinas modelo W3 totaliza $3.920.000 sendo o custo unitário de $280.000.
(3) A 31 de Dezembro de 2006, o preço de mercado para máquinas W3 é de $300.000, por unidade.
(4) Determine a base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas modelo W3.

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

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

【Exemplo 5】 Informação:
(1) A 31 de Dezembro de 2006, a quantia escriturada (custo) da New century Lda para as 10 máquinas W3 é de $3.000.000, sendo o seu custo unitário de $300.000.
(2) A 31 de Dezembro de 2006, o preço de venda no mercado para máquinas W3 é de $320.000, por unidade.
(3) A New Century Lda não está comprometido por qualquer contrato de venda já firmado relativamente às suas máquinas W3.
(4) Determine a base para se estimar o valor realizável líquido das máquinas W3.

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

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

【Exemplo 6】 Informação:
Em 2007, a New Century Lda, à luz das alterações de procura no mercado, tomou a decisão de cessar a produção de máquinas W4. Com vista a minimizar perdas desnecessárias, a companhia decidiu vender todos os materiais específicos requeridos para a produção de máquinas W4 – os materiais D. Em 31 de Dezembro de 2007, a quantia escriturada (custo) para 10 toneladas de materiais é de $2.000.000. De acordo com pesquisas de mercado, o preço de venda no mercado para materiais D é de $100.000 por tonelada, podendo ainda ser gerados mais

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Métodos de Constituição de Provisões para Depreciação de Inventários

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

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

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

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

Reversão de Provisão de Depreciação de Inventário

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

Reconhecimento como um Gasto e Tratamento Contabilístico

Custos transportados dos Inventários Vendidos

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

Tratamento Contabilístico para Depreciação dde Inventário

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

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

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

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

Tratamento Contabilístico por Reversão de Provisão por Depreciação de Inventário

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

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

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

Lançamento Contabilístico:

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

Divulgações

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

【Exemplo 12】 Exemplos de notas explicativas de demonstrações financeiras

2. Políticas contabilísticas significativas:

(a) Inventário

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

4. Inventário

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

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

Objectivos e Âmbito

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

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

Definições

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

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

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

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

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

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

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

Subsídios do Governo

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

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

Reconhecimento de Subsídios do Governo

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

(2) Os subsídios serão recebidos.

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

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

Tratamento Contabilístico

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

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

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

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

Ano	Gastos
1	100.000
2	200.000
3	300.000
4	400.000

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

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

Os correspondentes lançamentos contabilísticos são:

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

Ano 1:

Débito: Banco	2.000.000	
Crédito: Proveitos Deferidos		2.000.000

(2) Montante reconhecido como rendimento no Ano 1

Débito: Proveitos Deferidos	200.000	
Crédito: Outros Proveito		200.000

(3) Montante reconhecido como rendimento no Ano 2

Débito: Proveitos Deferidos	400.000	
Crédito: Outros Proveitos		400.000

(4) Montante reconhecido como rendimento no Ano 3

Débito: Proveitos Deferidos	600.000	
Crédito: Outros Proveitos		600.000

(5) Montante reconhecido como rendimento no Ano 4

Débito: Proveitos Deferidos	800.000	
Crédito: Outros Proveitos		800.000

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

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

Tratamento Contabilístico dos Subsídios do Governo Relacionados com Activos

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

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

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

Método 1: Tomando o subsídio como rendimento diferido.

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

Débito:	Activos Fixos Tangíveis	5.000.000	
Crédito:	Banco		5.000.000

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

Débito:	Montante a receber	3.000.000	
Crédito:	Rendimento Diferido		3.000.000

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

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

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

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

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

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

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

Débito:	Depreciação do período	400.000	
Crédito:	Depreciação acumulada		400.000

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

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

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

Tratamento Contabilístico para Subsídios do Governo Relacionados ao Rédito

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

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

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

Lançamentos contabilísticos dos gastos relacionados aos trabalhos de protecção ambiental:

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

Método 1: Considerando o subsídio como "Outros Rendimentos"

Débito:	Adiantamento de Subsídios do Governo	150.000	

Crédito: Outros Rendimentos		150.000

Método 2: Dedução do subsídio aos gastos relacionados

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

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

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

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

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

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

Reembolso de Subsídios do Governo

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

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

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

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

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

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

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

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

Débito:	Rendimento Diferido	2.400.000	

Débito:	Outros Gastos	600.000	
Crédito:	Caixa		3.000.000

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

Débito:	Activos Fixos Tangíveis	3.000.000	
Crédito:	Caixa		3.000.000

Débito:	Depreciação do período	600.000	
Crédito:	Depreciação acumulada		600.000

Apoios do Governo

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

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

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

Divulgação

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

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

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

【Exemplo 8】

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

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

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

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 8

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Objectivo e Âmbito

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

Definições

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

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

Um **passivo contingente** é:

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

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

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

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

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

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

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

(b) legislação; ou

(c) outra operação da lei.

Uma **obrigação construtiva** *é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:*

(a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

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

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

Provisões

Instrução

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

Reconhecimento

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

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

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

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

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

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

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

Mensuração

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

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

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

As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas de diferentes formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva um grande número de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos e as probabilidades associadas. Este método estatístico de estimativa é denominado por "valor esperado". A provisão será por isso diferente, dependendo da probabilidade de perda de um dado valor (por exemplo, 60 ou 90 por cento). Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala. Por exemplo, uma empresa vende bens com a garantia de o custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra estar coberto. Se forem detectados pequenos defeitos em todos os produtos vendidos, dos mesmos resultarão custos de reparação no montante de $1 milhão. Se forem detectados defeitos significativos em todos os produtos vendidos, dos mesmos resultarão custos de reparação no montante de $4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeitos, 20 por cento dos bens vendidos terão pequenos defeitos e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos de monta. A entidade avalia a probabilidade de um exfluxo considerando as obrigações como um todo. O valor esperado do custo das reparações é de:

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

6. Acontecimentos Futuros

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

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

7. Riscos e Incertezas

Em cumprimento do parágrafo 8.5 da norma, os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessário o uso de prudência quando se façam julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada dos passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que o caso realisticamente aconselha. É necessária prudência para evitar duplicar ajustamentos do risco e da incerteza, com a consequente sobreavaliação de uma provisão.

8. Alienação Esperada de Activos

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

9. Reembolsos

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

(1) Situação de prováveis reembolsos:

Exemplos de situações de prováveis reembolsos:

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

(2) Reconhecimento de reembolsos

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

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

10. Alterações e Utilização de Provisões

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

Aplicação das Regras de Reconhecimento e de Mensuração

11. Perdas Operacionais Futuras

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

12. Contratos Onerosos

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

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

Requesitos de Divulgação

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

【Exemplo 1】 **Garantias**

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

Análise:

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

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

resultado de garantias.

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

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

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

Débito: Despesa de Garantia 200.000

Credito: Provisão para Garantia 200.000

Extracto das Notas

Provisão para garantia

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

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

【Exemplo 2】 **Política de reembolso**

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

Análise:

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

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

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

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

【Exemplo 3】**Contrato oneroso**

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

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

Passivo Contingente

Instruções

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

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

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

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

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

16. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, no contexto da presente norma, o termo "contingente" é usado para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade. Adicionalmente, o termo "passivo contingente" é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

17. Esta norma efectuou as seguintes distinções entre provisões e passivos contingentes:

(1) Provisões: reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações;

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

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

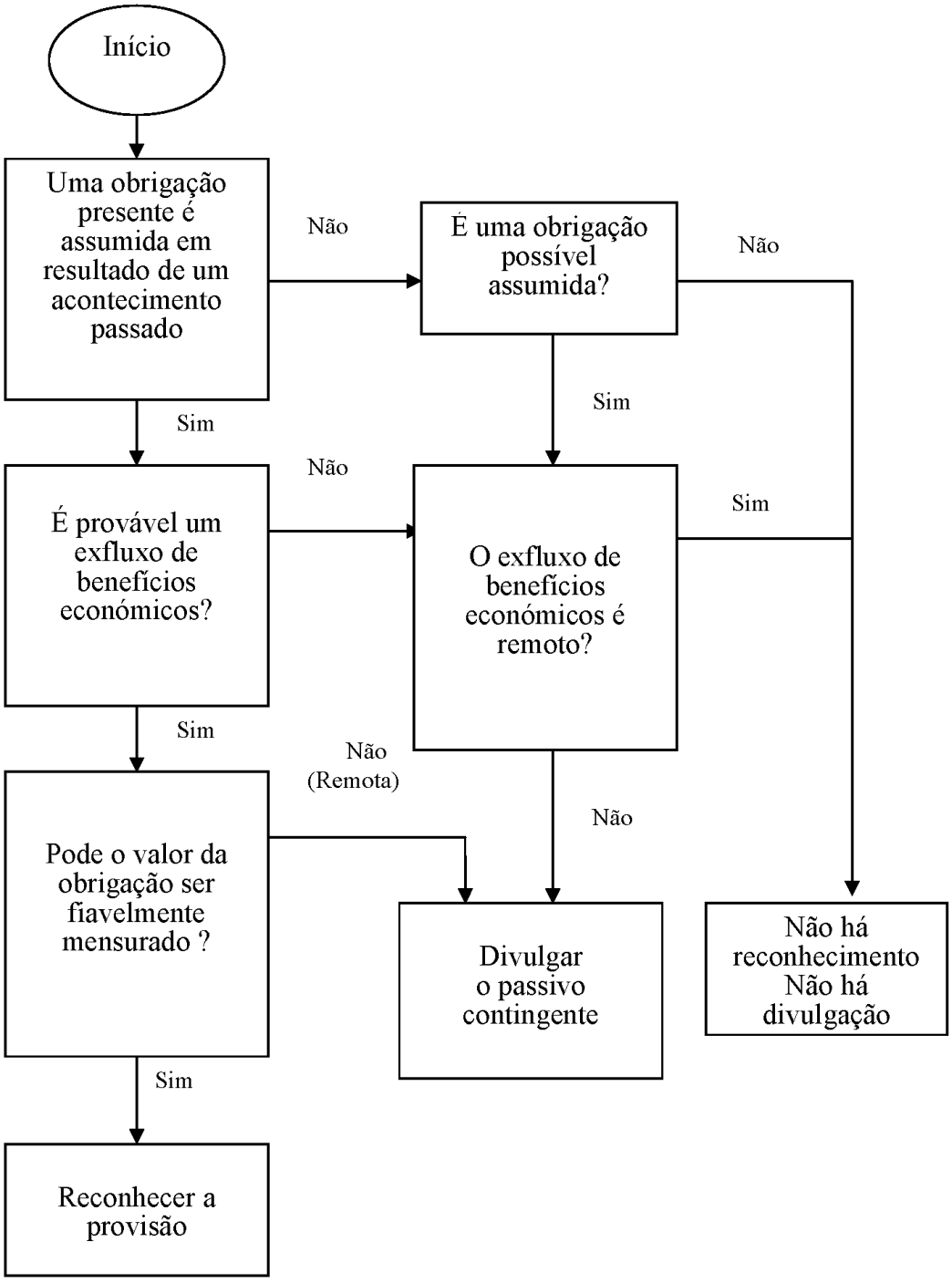
Quadro 1

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

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

Diagrama 1

Árvore de Decisão



Exemplos

【Exemplo 4】**Nota de descontos**

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

Análise:

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

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

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

Extracto das Notas

Passivo Contingente:

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

【Exemplo 5】**Garantia simples**

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

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

Análise:

(1) Em 31 de Dezembro de 2006:

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

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

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

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

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

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

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

Activos Contingentes

Instruções

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

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

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

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

Sumário do tratamento do activo contingente (ver quadro 2)

Quadro 2

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

【Exemplo 7】**Demanda judicial**

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

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

Extracto das Notas:

Activo Contingente:

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

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 9

Rédito

Objectivo e Âmbito

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

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

Definições

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

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

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

Mensuração do Rédito

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

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

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

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

Venda de Bens

Reconhecimento de Rédito proveniente da Venda de Bens

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

【Exemplo 4】Uma garantia foi feita durante a venda de uma loja, em que se as mercadorias vendidas se tornarem insatisfatórias devido a imperfeição do produto, o reembolso total será dado dentro de 3 meses contados a partir da compra. À luz de experiência anterior, estima-se que 1% das vendas possa ser reembolsado.
No exemplo acima, mesmo que a loja mantenha certos riscos, estes são insignificantes. O risco e vantagens significativos da propriedade dos bens foram transferidos para o cliente. Por isso, a loja pode ser reconhecida imediatamente a seguir à venda do produto A.

Condição 2: A entidade não retenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse nem o controlo efectivo dos bens vendidos.
Envolvimento continuado de gestão que surja após venda pode ou não ser originado pela propriedade dos produtos. Se a entidade mantém direitos de envolvimento continuado de gestão relacionados com a propriedade dos produtos, está claro que a transacção de venda não está completa e, assim, a venda não é válida e o rédito não pode ser reconhecido. Similarmente, se a entidade mantém efectivo controlo sobre os produtos vendidos, é notório que as vendas não estão completas e que o rédito não pode ser reconhecido. Por exemplo, a fábrica ABC vendeu um lote de mercadorias a um distribuidor. De acordo com os termos do contrato, a entidade ABC tem o direito de requerer a transferência ou devolução das mercadorias vendidas. Neste exemplo, mesmo que a entidade ABC tenha vendido as mercadorias, ela mantém efectivo controlo sobre aquelas, não podendo por isso o rédito ser reconhecido.

A seguir é dado um exemplo de um cenário onde a entidade mantém efectivo controlo sobre as mercadorias vendidas, controlo este que não está relacionado com a propriedade.

【Exemplo 5】O vendedor de terrenos ABC vendeu um lote de residências a um cliente, tendo-lhe sido confiado pelo cliente a venda dos seus condomínios e a gestão das propriedades.
No exemplo acima, mesmo que o vendedor ABC tenha a gestão contínua das propriedades, tal gestão não está relacionada com a propriedade, uma vez que a propriedade é pertença do cliente, e que os riscos e vantagens daquela propriedade se transferiram para o cliente. Sob estas circunstâncias, o vendedor ABC deve reconhecer o rédito, se todas as condições necessárias para o reconhecimento estão satisfeitas.

【Exemplo 6】Um consultor de software vendeu um conjunto completo de software a um cliente, tendo sido encarregado por aquele pela gestão diária deste software, o que inclui a actualização do software, etc.
No exemplo acima, o cliente é o beneficiário do software, para o qual os ricos significativos são transferidos. A gestão continuada do consultor de *software*, depois da vendas, pode ser entendida como uma transacção distinta de prestação de serviços. Por isso, mesmo que o consultor de software mantenha o direito de controlo continuado após as vendas, ma vez que este não está relacionado com a propriedade do software vendido, o consultor não está impedido de reconhecer a venda como rédito.

Condição 3: A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.
A circunstância de o rédito poder ser fiavelmente mensurada é como que um pré-requisito para reconhecimento do mesmo, isto é, o rédito não pode ser reconhecido se não poder ser mensurada fiavelmente. Os preços de venda são normalmente confirmados no momento em que aquela se efectua. Contudo, determinadas incertezas podem conduzir à flutuação dos preços durante o processo de venda, ou seja, o rédito não deve ser reconhecido até o novo preço de venda estar confirmado.

Condição 4: Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade.
Durante uma transacção de vendas, os benefícios económicos associados com a transacção são principalmente reflectidos na retribuição (preço) dos bens vendidos. Se as retribuições de bens vendidos se esperam ou não serem recuperadas é o factor determinante no reconhecimento do rédito. Se se estima que a probabilidade de recuperação da retribuição é diminuta no momento da venda, mesmo que todas as outras condições necessárias para o reconhecimento do rédito estejam satisfeitas, o rédito não deve ser reconhecido.

Se a retribuição dos bens vendidos pode ou não ser recuperada deve ser determinado atendendo-se principalmente a experiências anteriores com o vendedor, a informações obtidas, ou a relevantes políticas governamentais. Por exemplo, a empresa apura que o comprador tem uma má reputação, em virtude de negócios anteriores; a empresa começa a aperceber-se de que o comprador tem sofrido elevadas perdas noutras transacções, encontrando-se, por isso, agora com problemas de tesouraria; ou, em caso de exportação para outros países, a empresa desconhece se a remessa é autorizada no país onde o vendedor exerce a sua actividade, etc. Nestas condições, a entidade deve diferir o processo de reconhecimento até que estas incertezas sejam eliminadas.

Uma entidade deve adoptar uma análise qualitativa na determinação da probabilidade de recuperar as retribuições dos bens vendidos; a retribuição é recuperável quando a probabilidade de a recuperar excede a probabilidade de não a recuperar.

Na prática, quando os produtos vendidos satisfazem as condições fixadas no contrato, a factura enviada e o comprador promete liquidar o pagamento, os encargos são ditos recuperáveis. Devem ser facultadas provas, quando a entidade determina que as retribuições não são recuperáveis.

Condição 5: Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção podem ser fiavelmente mensurados.

De acordo com o princípio do equilíbrio entre rédito e gastos, o rédito e custos relacionados com a mesma transacção devem ser reconhecidos no mesmo período contabilístico. Assim, se os custos não poderem ser mensurados fiavelmente, o correspondente rédito não pode ser reconhecido, mesmo que todas as condições necessárias para reconhecimento tenha sido satisfeitas. Qualquer retribuição já recebida pela venda de mercadorias é reconhecida como passivo.

【Exemplo 7】A empresa ABC assina um acordo com a empresa BCD para fornecimento, em larga escala, de equipamento, Contudo, a empresa ABC tem que confiar à empresa CDE o fabrico de um componente principal, antes de poder concluir tal equipamento. Nos termos do acordo firmado entre a empresa ABC e empresa CDE, a liquidação é efectuada da seguinte forma: a empresa ABC paga 108% do custo de fabrico à empresa CDE, como serviço prestado. Suponha que ambas as empresas finalizaram os respectivos papeis no processo de fabrico, que a máquina é montada pela empresa ABC e entregue à empresa BCD, e a empresa BCD liquida imediatamente o preço de acordo com o contrato. A empresa ABC ainda não recebeu os detalhes relativos ao custo de fabrico da empresa CDE.

No exemplo acima, mesmo que o equipamento seja entregue à empresa BCD, e que a empresa ABC tenha recebido o pagamento, desde que a empresa ABC não possa mensurar o actual custo de fabrico do equipamento, por estar dependente de informações relevantes a facultar pela empresa CDE, a empresa ABC não pode reconhecer a venda quando o pagamento é recebido.

O reconhecimento de vendas é uma matéria relativamente complicada; uma entidade deve adoptar cautelosamente as 5 condições acima mencionadas no reconhecimento do rédito e escrutinar a substância de cada transacção. Só quando todas as cinco condições forem satisfeitas é que se deve reconhecer o rédito.

Tratamento Contabilístico do Rédito Proveniente da Venda de Mercadorias

8. Especificamente no que se refere à mensuração do rédito por venda de mercadorias, a quantia do rédito depende da quantia estabelecida no contrato ou acordo assinado por ambas as partes. Na ausência de contractos ou acordos, o rédito deve ser reconhecido ao preço acordado ou aceite por ambas as partes. Quando o rédito é reconhecido, a quantia reconhecida deve ser debitado nas contas "Montantes a receber", "Caixa" e outras contas similares, e a quantia creditada na conta de "Rédito".

【Exemplo 8】Uma empresa vendeu certos cosméticos avaliados em $200.000, na factura. O pagamento ainda não foi recebido. Se esta venda tiver satisfeito todas as cinco condições para o reconhecimento do rédito, deve ser reconhecida como rédito e os seguintes lançamentos devem ser efectuados:

Débito:	Contas a receber	200.000	
	Crédito: Rédito		200.000

Transacção de Mercadorias em Particular

9. Vendas "facturar e conter" são aquelas em que a entrega é diferida por pedido do comprador, mas este toma posse do título e aceita a factura.
O rédito é reconhecido quando o comprador toma posse do título, desde que:
(1) Seja provável que a entrega será feita;
(2) O produto esteja à disposição, identificado e pronto para entrega ao comprador na altura do reconhecimento da venda;
(3) O comprador conheça especificamente as instruções de diferimento da entrega;
(4) Os termos usuais de pagamento sejam aplicados.

10. Mercadorias enviadas, sujeitas a condições
(1) Instalação e inspecção
O rédito é normalmente reconhecido quando o comprador aceita a entrega, e a instalação e inspecção estão completas. Contudo, o rédito é reconhecido imediatamente após a aceitação da entrega pelo comprador quando:
① O processo de instalação é simples por natureza. Por exemplo, a instalação de um aparelho de televisão testado na fábrica, que apenas requere ser desembalado e ligado à electricidade e à antena;

② A inspecção seja feita apenas para o propósito da determinação final do preço do contrato. Por exemplo, envio, por barco, de minério, de ferro, açúcar ou soja.

(2) Com a aprovação, quando o comprador acordou o direito de proceder à devolução. Se existem incertezas acerca da possibilidade de devolução, o rédito é reconhecido quando o transporte é formalmente aceite pelo comprador ou as mercadorias tenham sido entregues e o período de tempo de devolução esteja esgotado.

(3) Vendas em consignação, nas quais o comprador se tenha comprometido a vender as mercadorias por conta do vendedor.
O rédito é reconhecido pelo vendedor quando as mercadorias forem vendidas pelo comprador a uma terceira pessoa.

(4) Vendas a dinheiro.
O rédito é reconhecido quando a entrega é feita e o numerário recebido pelo vendedor ou seu representante.

11. Vendas "layaway", nas quais as mercadorias são entregues somente quando o comprador efectua último pagamento duma série de prestações.
O rédito de tais vendas é reconhecido quando as mercadorias são entregues. Contudo, quando a experiência indica que a maioria destas vendas serão consumadas, o rédito pode ser reconhecido quando um depósito significativo é recebido, desde que as mercadorias estejam à disposição, identificadas e prontas para serem entregues ao comprador.

12. Encomendas, quando o pagamento (ou pagamento parcial) é recebido em adiantamento, relativamente a mercadorias não detidas presentemente no inventário. Por exemplo: as mercadorias estão a ser fabricados ou serão entregues directamente ao comprador por uma terceira pessoa. O rédito é reconhecido quando as mercadorias são entregues ao comprador.

13. Vendas a partes intermediárias, tais como distribuidores, negociantes ou outros, para revenda.
O rédito de tais vendas é geralmente reconhecido quando os riscos e vantagens da propriedade tenham sido transferidas. Contudo, quando o comprador actua materialmente como um agente, a venda é tratada como uma venda em consignação.

14. Subscrições para publicações e itens similares.
Quando os itens envolvidos são de valor similar em cada período, o rédito é reconhecido com base no método da quota constante, no período no qual os itens são expedidos. Quando os itens variam de valor, de período para período, o rédito é reconhecido com base no valor das vendas dos itens expedidos em relação ao total estimado do valor de venda de todos os itens cobertos pela subscrição.

15. Vendas a prestações, nas quais a retribuição é recebida em prestações.
O rédito atribuído ao preço de venda, excluído de juros, é reconhecido à data da venda. O preço da venda é o valor presente da retribuição, determinado descontando das prestações a receber uma taxa de juro imputado. O elemento juro é reconhecido como rédito à medida que é auferido, usando o método de juro efectivo.

Prestação de Serviços

Reconhecimento de Rédito por Prestação de Serviços

16. Em cumprimento ao parágrafo 9.4 da norma, quanto o desfecho de uma transacção que envolve a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. Nestes termos, o rédito associado à prestação de serviços deve ser reconhecido de acordo com o desfecho do serviço à data do balanço, se puder ser estimado fiavelmente.

[1] <u>À data do balanço, o desfecho de uma transacção envolvendo uma prestação de serviços pode ser estimado fiavelmente.</u>

À data do balanço, o reconhecimento de rédito com referência à fase de acabamento da transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. O método da percentagem de acabamento reporta-se ao método de reconhecimento do rédito e custos de acordo com a fase de acabamento do serviço. O reconhecimento de rédito usando o método da percentagem de acabamento é aplicável exclusivamente a transacções envolvendo uma prestação de serviços. Quando o início e término dos serviços abrange períodos contabilísticos diferentes, de modo a reflectir fielmente o rédito, custos, lucros, etc., de cada período contabilístico, uma entidade deve reconhecer o rédito e custos de acordo com a fase de acabamento à data do balanço.

Em cumprimento com esta norma, o desfecho de uma transacção envolvendo uma prestação de serviços pode ser estimado fiavelmente quando todas as condições a seguir mencionadas forem satisfeitas:

(1) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;

O total do rédito do contrato é determinado pela quantia total das transacções estipuladas no contrato ou acordo. Como a prestação de serviços é contínua, a quantia de transacções pode flutuar de acordo com a condição actual, e a entidade deve prontamente ajustar a quantia total do contrato.

(2) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;

O rédito é reconhecido somente quando for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade. A entidade deve determiná-lo pela reputação, experiência de negócios anteriores, ou as

formas e termos de pagamento no acordo efectuado com a parte que usufrua o serviço.

(3) A fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada:

A fase de acabamento de de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade utilizará o método que meça fiavelmente o serviço prestado. Dependendo da natureza da transacção, o método pode incluir:

① A verificação do trabalho prestado;

② Os serviços prestados à data enquanto uma percentagem do total dos serviços a prestar; ou

③ A proporção dos custos incorridos à data, face ao total dos custos estimados da transacção. Somente os custos que reflectem serviços prestados à data são incluídos nos custos incorridos à data. Somente custos que reflectem serviços prestados ou a serem prestados são incluídos no total dos custos estimados da transacção. Pagamentos em prestações e adiantamentos recebidos de clientes muitas vezes não reflectem os serviços prestados.

No reconhecimentos do rédito usando o método da percentagem de acabamento, a seguinte fórmula deve ser adoptada para o rédito e custos relevantes:

Reconhecimento do rédito do ano = Quantia total dos serviços prestados x a fase de acabamento no fim do ano – rédito previamente reconhecido.

Reconhecimento do custo do ano = total do custo de serviços prestados x fase de acabamento no fim do ano – custo previamente reconhecido.

(4) Os custos incorridos com a transacção e os necessários para oncluir a transacção possam ser mensurados fiavelmente:

De acordo com o princípio de equilíbrio do rédito com os gastos, os réditos e custos que se relacionem com a mesma transacção de venda devem ser reconhecidos no mesmo período contabilístico. Assim, se o custo não puder ser mensurado fiavelmente, o correspondente rédito não pode ser reconhecido, mesmo que todas as condições necessárias para o reconhecimento tenham sido satisfeitas. Qualquer retribuição já recebida pela venda de bens é reconhecida como um passivo.

A determinação da percentagem de acabamento é central para a adopção do método da percentagem de acabamento no reconhecimento do rédito. Em cumprimento do parágrafo 9.6 da norma, quando o serviço for prestado através de um número indeterminado de actos num período de tempo específico, o rédito é reconhecido através do método de quota constante, durante esse mesmo período específico, a menos que seja evidente que outros métodos melhor reflectem o estado de acabamento.

[2] À data do balanço, o desfecho do serviço prestado não pode ser fiavelmente mensurado.

Em cumprimento do parágrafo 9.5 da norma, quando o desfecho de uma transacção envolva serviços prestados que não possam ser estimados fiavelmente, isto é, quando não se possam satisfazer as quatro condições acima mencionadas, o rédito não pode ser reconhecido usando o método da percentagem de acabamento. Em tais circunstâncias, o rédito deve ser reconhecido apenas na medida dos gastos reconhecidos recuperáveis, e estes devem ser tratados da seguinte forma:

① Relativamente aos custos de serviços prestados que são estimados como recuperáveis, o rendimento deve ser reconhecido com base nos custos da prestação de serviços incorridos; entretanto, a mesma quantia deve ser transportada como custo e nenhum lucro deverá ser reconhecido.

② Relativamente aos custos de serviços prestados que se estimem parcialmente recuperáveis, o rendimento deve ser reconhecido baseado nos custos recuperáveis dos serviços prestados, e os custos dos serviços prestados incorridos devem ser transportados como custos. As perdas devem ser reconhecidas se o rendimento reconhecido for inferior aos custos incorridos pelos serviços prestados.

③ Relativamente aos custos de serviços prestados que se estimem ser completamente recuperáveis, o rendimento não deve ser reconhecido e os custos dos serviços prestados incorridos devem ser reconhecidos como perdas correntes.

Tratamento Contabilístico para Proveitos de Serviços Prestados

17. No caso de o rendimento ser reconhecido usando o método da percentagem de acabamento, quando o rendimento for reconhecido, deve o mesmo ser debitado a contas como "Dívidas a receber", "Caixa", etc., e creditado a contas como "Prestações de serviços". Quando os custos são transportados, a quantia deve ser debitada em contas como "Custos ou gastos" e creditado em contas como "Construções em curso".

【Exemplo 9】Em 1 de Novembro de 2006, uma empresa aceita uma construção para a instalação de um produto, por um período de três meses. O valor total do contrato é de $300.000. Até 31 de Dezembro de 2006, o total dos custos já incorridos é de $140.000 (suponha que estes custos são de mão-de-obra dos técnicos de instalação), o adiantamento recebido é de $220.000. Espera-se ainda incorrer em mais $60.000. Determine a fase de acabamento dos serviços, baseado no rácio do custo actual incorrido sobre o total de custos estimados.

O rácio do custo actual incorrido sobre o custo total estimado
=140.000 / (140.000 + 60.000) = 70%

Rendimento reconhecido em 2006 = Rendimento total de serviço prestado x fase de acabamento – rendimento previamente reconhecido = $300.000 x 70% - 0 =

= $210.000.
Custos reconhecidos em 2006 = Custos total de serviços prestados x fase de acabamento – custos previamente reconhecidos = (140.000 + 60.000) x 70% - 0 =
= $140.000

A empresa deve preparar os seguintes lançamentos:

① Quando os custos são incorridos

Débito: Construção em curso	140.000	
Crédito: Salários a pagar		140.000

② Quando adiantamento é cobrado

Débito: Caixa	220.000	
Crédito: Adiantamento recebido		220.000

③ Reconhecimento do rendimento

Débito: Adiantamento recebido	210.000	
Crédito: Prestação de serviço		210.000

④ Custos transportados

Débito: Custos	140.000	
Crédito: Construção em curso		140.000

18. Transacções especiais na prestação de serviços

(1) Honorários de instalação:
Honorários de instalação são reconhecidos como rédito por referência à fase de acabamento da instalação, a menos que não sejam importantes para a venda do produto, caso em que são reconhecidos quando os bens forem vendidos.

(2) Honorários de serviços incluídos no preço do produto:
Quando o preço de venda de um produto inclui uma quantia identificável para serviços subsequentes (por exemplo, apoio pós-venda e melhoramento do produto, numa venda de software), a quantia é diferida e reconhecida como rendimento no período durante o qual o serviço é prestado. A quantia diferida é aquela que cobrirá os custos esperados dos serviços inerentes ao contrato, juntamente com um lucro razoável pelos mesmos serviços.

(3) Comissões de publicidade:
Comissões pagas a meios de comunicação social são reconhecidas quando a publicidade ou anúncio aparece perante o público. Comissões de produção são reconhecidas por referência à fase de acabamento do projecto.

(4) Preço de entrada:
Réditos resultantes de exibições artísticas, banquetes e outros eventos especiais são reconhecidos quando os eventos ocorram. Quando uma subscrição para um

dado número de eventos é vendida, o preço é distribuído por cada evento numa base que reflicta a extensão dos serviços prestados em cada evento.

(5) Taxa de inscrição em actividade formativa:
O rédito é reconhecido no período da formação.

(6) Iniciação, admissão entrada e quotas de sócios:
O reconhecimento do rédito depende da natureza do serviço prestado. Se a taxa paga apenas faculta a qualidade de sócio, e todos os outros serviços ou produtos são pagos separadamente, ou se existe uma subscrição anual individualizada, a taxa é reconhecida como rédito quando não existam incertezas significativas relativamente à sua cobrança. Se a taxa faculta ao sócio serviços e publicações a serem fornecidos durante o período da sociedade, ou comprar bens ou serviços a preço inferior aos praticados para não sócios, é reconhecido numa base que reflicta o tempo, natureza e valor dos benefícios concedidos.

(7) Honorários pela elaboração de software específico para o cliente:
Honorários para a elaboração de software específico para o cliente são reconhecidos como rédito por referência à fase de acabamento do trabalho, incluindo a conclusão de serviços de apoio após o fornecimento.

Juros, Royalties e Dividendos

Princípios de Reconhecimento dos Juros, Royalties e Dividendos

19. Em cumprimento do parágrafo 9.8 da norma, quando as duas condições a seguir discriminadas forem satisfeitas, o rédito proveniente do uso, por outros, de activos da entidade que produzem juros, royalties e dividendos devem ser reconhecidos de acordo com o estabelecido no parágrafo 9.9 da norma:
(1) Seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade.
A entidade deve basear a sua decisão na reputação e nas efectivas condições, e na forma e termos estabelecidos no acordo com a outra parte. Se a entidade estima que a probabilidade de recuperação do rédito é baixa, então não deve ser reconhecido.
(2) A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.
O juro deve ser reconhecido numa base de proporcionalidade de tempo, por referência ao capital em dívida e a taxa de juro efectiva. O rédito proveniente do uso de activos deve ser determinado pelos termos definidos no contrato ou acordo assinado entre a entidade e o utilizador de tais activos. Os dividendos devem ser determinados pela quota-parte dos lucros ou pelo anúncio de dividendo efectuado

pela parte investida. Uma entidade deve reconhecer o rédito somente quando a quantia possa ser mensurada fiavelmente.

Reconhecimento e Tratamento Contabilístico por Reconhecimento de Juros

20. Em cumprimento com o parágrafo 9.9 da norma, o juro deve ser reconhecido numa base de proporcionalidade de tempo. O rédito de juros é reconhecido no fim de cada período contabilístico, por referência ao capital em dívida, o período do depósito e à taxa de juro efectivo. Uma entidade deve debitar o juro reconhecido em contas como "Juros a receber", e creditar contas como "Rédito de juros". Juros não cobrados que excedam o período de cobrança devem cessar de ser reconhecidos, e uma dedução deve ser feita aos juros já contabilizados.

【Exemplo 10】Em 1 de Julho de 2006, uma empresa efectuou um depósito a prazo de $1 milhão num banco, à taxa anual de juro de 6%. A empresa deve reconhecer o rendimento de juros no fim do período contabilístico (31 de Dezembro de 2006) com base no capital, período de depósito e taxa de juro apropriada.

① Quando o depósito a prazo é efectuado a 1 de Julho de 2006:

Débito:	Depósito a Prazo	1.000.000	
Crédito:	Caixa		1.000.000

② Juros reconhecíveis no fim do período contabilístico = 1.000.000 x 6% ÷ 2
= 30.000

Débito:	Juros a receber	30.000	
Crédito:	Rédito de juros		30.000

③ Quando o depósito a prazo se vence e o capital e os juros são recebidos, em 30 de Junho de 2007, a empresa deve efectuar o seguinte lançamento:

Débito:	Caixa	1.060.000	
Crédito:	Depósito a prazo		1.000.000
	Juros a receber		30.000
	Rédito de juros		30.000

Reconhecimento e Tratamento Contabilístico das Royalties

21. Em cumprimento do parágrafo 9.9 da norma, as royalties devem ser reconhecidas segundo o regime do acréscimo, de acordo com a substância do acordo relevante. Ambos o tempo e o método de cobrança variam nas diversas formas de pagamento das royalties, tal como a cobrança única de um montante fixo (exemplo: dez anos de royalties cobrados de uma só vez); em prestações definidas no acordo (exemplo: é estabelecido no acordo que um montante fixo é recebido no fim de cada período da duração do acordo); vários pagamentos separados (exemplo: de acordo com a percentagem das vendas do utilizador, etc).

Se um único pagamento de royalties é estabelecido no contrato ou acordo, e o posterior serviço não é prestado, o rédito deve ser reconhecido de forma similar às vendas; se posterior serviço for prestado, o rédito deve ser reconhecido nos mesmos termos do contrato ou acordo. Se se estabeleceu no contrato ou acordo que as royalties são pagas em prestações, o reconhecimento deve ser feito de acordo com o tempo e a forma estabelecida naquele.

【Exemplo 11】empresa ABC cede o uso de direitos de patente à empresa BCD, por um período de 5 anos, mediante o pagamento de um royalty de $60.000 por ano. A empresa ABC deve reconhecer $60.000 como rédito em cada ano.

Débito: Dívidas a receber (ou caixa) 60.000

Crédito: Rendimento do pagamento de royalties 60.000

Reconhecimento e Tratamento Contabilístico dos Dividendos

22. Em cumprimento com o parágrafo 9.9 da norma, os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista de receber o pagamento. Quando o método do custo se aplica para garantia do capital próprio, uma entidade pode reconhecer o rédito de dividendos quando a parte interessada anuncia a quota-parte de lucro ou o pagamento de dividendos. Durante o reconhecimento, o saldo reconhecido deve ser debitado de contas tais como "Dividendos a Receber" e creditado em contas tais como " Rendimento de Dividendos". Quando o pagamento de dividendos for recebido, o seu balanço deve ser debitado na conta "Caixa" e creditado em na conta "Dividendos a Receber".

Se os dividendos por pagar são tratados como itens a acrescer antes da compra de dividendos inerentes ao projecto de investimento ser feito, os dividendos que subsequentemente forem recebidos devem ser distribuídos entre compras anteriores e posteriores. Somente o montante distribuído pelas compras posteriores pode ser realizado como rédito. Se o dividendo anunciado de garantia do capital próprio resulta de lucro líquido antes da compra, esta parte de dividendos deve ser deduzido do custo de garantia. Se tal distribuição apenas pode ser efectuada aleatoriamente, e a menos que essa parte dos dividendos claramente represente uma compensação por parte do custo de garantia do capital próprio, deve ser reconhecida como rédito.

【Exemplo 12】A 15 de Maio de 2006, a empresa ABC comprou, como investimento de curto prazo, 25.000 acções da companhia BCD, com dinheiro em depósito, relativamente ao qual foram já anunciados dividendos mas ainda não pagos. O preço da transacção é de $8.70 por acção, o que inclui $0.20 de dividendo por pagar, e vence-se a 20 de Maio de 2006. A empresa ABC recebe o pagamento dos dividendos em 26 de Junho. O lançamento contabilístico para a empresa ABC deve

ser a seguinte:

① Custo de investimento estimado:

Preço de transacção (25.000 x 8.70)	217.500
Menos: Dividendo anunciado (25.000 x 0.20)	(5.000)
Custo de invesitmento	212.500

② Lançamento contabilístico pela compra de um investimento a curto prazo

Débito:	Investimento a curto prazo	212.500	
	Dividendo a receber	5.000	
Crédito:	Caixa		217.500

③ Lançamento contabilístico no momento do dividendo ser recebido:

Débito:	Caixa	5.000	
Crédito:	Dividendo a receber		5.000

Divulgação

23. Uma entidade deve divulgar:

(1) As políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito, incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento de transacções que envolvam a prestação de serviços.

Por exemplo:

Políticas contabilísticas significativas:

(a) Reconhecimento do rédito

No caso de benefícios económicos prováveis fluírem para a companhia, e do rendimento poder ser fiavelmente mensurado, o rédito é reconhecido na demonstração de resultados na seguinte base:

O rédito das vendas é reconhecido quando as mercadorias são entregues e os riscos e vantagens de propriedade são transferidos para o comprador.

O rédito de juros é reconhecido numa base de proporcionalidade de tempo, tomando em consideração o capital em dívida e a taxa de juro aplicável.

O rédito de dividendos é reconhecido quando for estabelecido o direito do accionista de receber o pagamento.

(2) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período, incluindo o rédito proveniente de:

[1] Venda de bens;
[2] Prestação de serviços;
[3] Juros ;
[4] Royalties;
[5] Dividendos

(3) A quantia de rédito proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa do rédito.

Extracto de Notas

Rédito

A companhia dedica-se, em primeiro lugar, à manufactura e venda a retalho de têxteis; manufactura, armazenamento e retalho de brinquedos electrónicos; assim como à prestação de serviços de consultadoria de gestão. O rédito para o corrente ano é apresentado como segue:

	2006 MOP	2005 MOP
Proveitos		
Venda de Mercadorias	500.000	450.000
Prestação de Serviços	300.000	250.000
	800.000	700.000

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 10

Contratos de Construção

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção e a divulgação de informações relevantes. Contratadores referem-se a empresas de manufacturação envolvidas em contratos de construção relativos a projectos (ou activos de larga escala) tais como construção de edifícios, pontes, túneis, navios e máquinas de larga escala. Contratos de construção incluem: (1) Contratos de prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo como, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projectos e arquitectos; e (2) contratos para a destruição ou restauração de activos e para a restauração do ambiente após a demolição daqueles activos. Em circunstâncias normais, a entidade deve mensurar e reconhecer qualquer rendimento, gasto e lucros e perdas de acordo com o concreto contrato de construção.

Definições

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

   Um **contrato de construção** *é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.*

   Um **contrato de "cost plus"** *é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada.*

   Um **contrato de preço fixado** *é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output, que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.*

Rédito do Contrato

3. Em cumprimento do parágrafo 10.3 da norma, o rédito do contrato deve compreender: (1) a quantia inicial de rédito acordada no contrato, isto é, a quantia inicial estabelecida no contrato assinado entre o contratador e o cliente, que constitui a base do rédito do

contrato; e (2) as variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos. Estes não estão incluídos na quantia acordada, mas o rédito adicional pode surgir durante a execução do contrato como resultado da variação, de reclamações e do pagamento de incentivos. O contratador não pode reconhecer tal rédito adicional como deseje, antes se tornam parte do rédito total do contrato quando as condições forem satisfeitas.

4. O rédito do contrato é medido pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. Em circunstâncias normais, o rédito do contrato deve ser medido pelo preço do contrato recebido ou a receber. Preço do contrato refere-se ao valor total ou total do custo de construção. Paralelamente dever-se-á ter em consideração variações, reclamações e pagamentos de incentivos.

Variações no Trabalho do Contrato

5. Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Por exemplo, um contratador assina um contrato pelo preço fixo de $50 milhões com um cliente para a construção de uma biblioteca, a ser concluída em 3 anos. No segundo ano de construção, o cliente faz algumas alterações no desenho inicial, e solicita que as janelas, em madeira, sejam substituídas por janelas em alumínio e concorda em aumentar em $500.000 o valor do contrato. Este é um exemplo de uma variação no contrato.

6. O rédito adicional proveniente de uma variação no contrato deve ser incluído no rédito do contrato quando:

① Seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e

② A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada.

Se as condições acima mencionadas não forem cumulativamente satisfeitas, o rédito resultante da variação no contrato não é reconhecido. Usando o exemplo acima, o rédito inicial do contrato de construção é de $50 milhões. Uma vez que a variação no montante de $500.000 satisfaz as duas condições acima mencionadas, o contratador deve incluir o valor adicional daquela variação ($500.000) no rédito do contrato, no segundo ano. O rédito total do contrato, no segundo ano, deve então ser de $50.000.000 + $500.000 = $50.5 milhões. Agora suponha que o cliente aprova o rédito proveniente da variação, mas apenas no montante adicional de $200.000. Nesse caso, apenas a quantia de $200,00 pode ser incluída no rédito do contrato, termos em que o total do rédito do contrato, no segundo ano, deve ser de $50.000.000 + $200.000 = $50.2 milhões.

Reclamações

7. Uma reclamação é uma quantia que o contratador procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Por exemplo, um contratador assina um contrato de construção pelo valor de $80 milhões com um cliente, para a construção de uma estação hidroeléctrica. Nos termos do contrato, o período de construção inicia-se em Março de 2005 e termina em Agosto de 2008, sendo o cliente responsável pela compra de um gerador, que será entregue ao contratador em Agosto de 2007, para instalação. Durante a execução do contrato, o gerador não é entregue até Janeiro de 2008. O contratador pede 1 milhão de compensação por extensão do tempo necessário para conclusão da construção devido à entrega tardia do gerador. Este é um exemplo de uma reclamação.

8. As reclamações são incluídas no rédito do contrato somente quando:
   ① As negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reclamação; e
   ② A quantia que seja provável ser aceite pelo cliente possa ser fiavelmente mensurada.

   Se as condições acima não forem cumulativamente satisfeitas, as reclamações não podem ser reconhecidas.

   Usando o exemplo acima, o rédito inicial do contrato de construção é de $80 milhões. Após negociações, o cliente aceita a reclamação de compensação no montante de $1 milhão, por extensão do tempo necessário para conclusão. Uma vez que a reclamação de $1 milhão satisfaz cumulativamente as 2 condições acima expostas, o contratador pode incluir o rédito adicional de $1 milhão no rédito do contrato no segundo ano. O rédito do contrato, em 2008, será então de $80.000.000+ 1.000.000= $81 milhões. Se o cliente não aceita a reclamação, o adicional $1 milhão não pode ser incluído no rédito do contrato, ou seja, o rédito do contrato mantém-se em $80 milhões. Assumindo que o cliente aceita a reclamação, mas só pretende pagar $0.5 milhões, o contratador só pode incluir $0.5 milhões no rédito do contrato. Em tais condições, o rédito total do contrato, em 2008, seria de $80.000.000 + 500.000 = $80.5 milhões.

Pagamento de Incentivos

9. O pagamento de incentivos consiste no pagamento de quantias adicionais ao contratador se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contratador assina um contrato de construção pelo montante de $90 milhões com um cliente para a construção de uma ponte. Nos termos do contrato, a construção começa em 20 de Dezembro de 2005 e termina em 20 de Dezembro de 2007. Durante a execução do contrato, o contratador termina as fundações em Setembro de 2007. Tendo cumprido com os requisitos do desenho, o contratador espera concluir o projecto 3 meses antes do prazo definido no programa. O cliente concorda em pagar um

bónus de $100.000, por conclusão antecipada da construção. Este é assim um exemplo de pagamento de incentivos.

10. O pagamento de incentivos é incluído no rédito do contrato, quando:
① O contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que o níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
② A quantia dos pagamentos de incentivo possa ser fiavelmente mensurada.
Se as condições acima mencionadas não forem satisfeitas cumulativamente, os pagamentos adicionais não podem ser reconhecidos. Usando o exemplo acima, o rédito inicial do contrato é de $90 milhões. O pagamento de incentivos no montante de $100.000, por conclusão antecipada, satisfaz as 2 condições acima mencionadas, pelo que o contratador deve incluir tal pagamento no rédito do contrato em 2007. O total do rédito do contrato, em 2007, será de $90.000.000 + $100.000=$90.1 milhões. Agora, suponha que o contratador concluiu as fundações em Setembro de 2007, mas que a construção não obteve parecer favorável na inspecção de qualidade, exigindo-se trabalhos adicionais. Em tais circunstâncias, o contratador não deve reconhecer o pagamento do incentivo.

Custos do Contrato

11. Em cumprimento do parágrafo 10.4 da norma, os custos do contrato devem compreender: (1) os custos que se relacionem directamente com o contrato específico; (2) os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e (3) outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

12. Custos que directamente se relacionem com um contrato específico incluem:
(1) Os custos de mão-de-obra local, incluindo os de supervisão local;
(2) Os custos dos materiais utilizados na construção;
(3) A depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
(4) Os custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
(5) Os custos de alugar de instalações e equipamentos;
(6) Os custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
(7) Os custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
(8) As reclamações de terceiras partes.
Estes custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento incidental que não esteja incluído no rédito do contrato, como, por exemplo, pelo rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

13. Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:
    (1) Seguros;
    (2) Custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
    (3) Gastos gerais de construção.

    Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento da folha de salários do pessoal de construção.

14. Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns gastos gerais administrativos e custos de desenvolvimento relativo aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

15. Em cumprimento do parágrafo 10.5 da norma, os custos que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não possam ser imputados a um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:
    (1) Custos administrativos gerais quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
    (2) Custos de vender;
    (3) Custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato; e
    (4) Depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

Reconhecimento do Rédito e dos Gastos do Contrato

16. Contratos de construção podem ser classificados em contratos de preço fixado e contratos de "cost plus". Um contrato de preço fixado é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output. Por exemplo, um contratador assina um contrato com um cliente para a construção de um edifício. O custo total de construção do edifício é de $30 milhões. Tal contrato é um contrato de preço fixado. Um contrato de "cost plus" é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada. Por exemplo, um contratador assina um contrato com um cliente para a construção de um navio. Ambas as partes concordam que o custo actual para a construção de um

navio deve ser a base de cálculo, sendo o custo total do contrato fixado em 101% do custo actual. Tal contrato é um contrato de "cost plus".

17. Em cumprimento do parágrafo 10.6 da norma, quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Se o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado depende das diferentes condições que se aplicam aos contratos de preço fixado e aos contratos de "cost plus".

(a) Contratos de Custo Fixo

Em cumprimento do parágrafo 10.7 da norma, a possibilidade de fiavelmente se estimar o desfecho de um contrato de preço fixado depende de 4 condições. O desfecho do contrato de construção pode ser fiavelmente estimado se todas as 4 condições foram satisfeitas cumulativamente. As 4 condições são:

(1) O total do rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;

O total do rédito do contrato é habitualmente determinado pelo total da quantia estabelecida no contrato assinado entre o contratador e o cliente. Se a quantia total é estabelecido explicitamente no contrato e o contrato for legal, então o rédito do contrato está apto a poder ser mensurado fiavelmente. Caso contrário, o rédito não pode ser mensurado fiavelmente.

(2) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;

Benefícios económicos referem-se a numerário ou a equivalente de numerário que flua directamente ou indirectamente para a entidade. Representam um aumento do activo, dos depósitos bancários, das dívidas a receber, etc, um decréscimo do passivo, tal como quando se utiliza o preço do contrato para o encontro de passivos, ou ambos. Quando os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a entidade, isso significa que o contratador estará apto a recuperar o preço do contrato.

A possibilidade de recuperar o preço do contrato depende de ambos o cliente e o contratador poderem satisfazer os termos do mesmo. A experiência de negócios anteriores com o cliente ou qualquer informação obtida são factores que auxiliam na avaliação da susceptibilidade do cliente satisfazer os termos do contrato. Em circunstâncias normais, se o cliente tem boa reputação, se as actividades de manufacturação decorrem normalmente, se a forma e termos do contrato são satisfeitos, se pagamentos são efectuados de acordo com a fase de acabamento e os pagamentos progressivo são realizados, daí decorre que o cliente irá satisfazer os termos do contrato. Circunstâncias particulares, tais como o cliente ser declarado insolvente, falecer, encontrar-se com dificuldades financeiras ou em situação financeira

em que a sobrevivência dependa do ocorrência de eventos anormais, traduzem que o cliente não irá em princípio satisfazer os termos do contrato. A circunstância do contratador ir satisfazer os termos do contrato depende de factores tais como a qualidade e quantidade garantida e a conclusão atempada da construção. Se existirem circunstâncias que revelem que a qualidade e quantidade estão garantidas e a conclusão atempada da construção por parte to contratador, das mesma resultam que o contratador irá em princípio satisfazer os termos do contrato. Contrariamente, se existirem circunstâncias que levem a concluir de outro modo, isso significa que o contratador não irá em princípio satisfazer os termos do contrato.

Se ambos o contratador e o cliente irão em princípio satisfizer os termos do contrato, daí resulta que o contratador irá em princípio recuperar o preço do contrato e que os benefícios económicos irão fluir para a empresa. Caso seja provável que o não conseguirão fazer, contratador não irá em princípio recuperar o preço do contrato e os benefícios económicos não irão em princípio fluir para a empresa.

(3) Ambos os custos requeridos para completar o contrato e a fase de acabamento do contrato à data do balanço possam ser fiavelmente mensurados;

Quando a fase de acabamento pode ser fiavelmente mensurada, daí resulta que o contratador poderá em princípio satisfazer os termos do contrato; trabalhos foram e estão a ser realizados para a conclusão da construção; partes da construção foram já concluídas, permitindo desenhar já o esboço final da construção, podendo-se já efectuar estimativas científicas e fiáveis acerca da quantidade de trabalho ainda necessária para completar a construção. Se o contratador está ainda por começar a actividade ou a acabou de iniciar, se não consegue atingir determinadas fases de construção, se estimativas científicas e fiáveis não podem ser efectuadas quanto à quantidade de trabalho ainda necessário à conclusão, então a fase para a conclusão do contrato não pode ser fiavelmente mensurada.

Se os custos do contrato para a sua conclusão podem ou não ser fiavelmente mensurados, depende da existência de uma política interna de custos, assim como da existência de uma política interna de orçamentação e de relato por parte do contratador; e da circunstância de se poder efectuar uma estimativa científica e fiável sobre os custos do contrato necessários para a sua conclusão. Se aquelas condições existirem, tal significa que o contratador será capaz de mensurar fiavelmente os custos do contrato necessários para a sua conclusão. Caso contrário não o conseguirá efectuar.

(4) Os custos do contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados, de forma a que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com as estimativas anteriores;

Se os custos realmente incorridos para concluir o contrato podem ser identificados e fiavelmente mensurados depende da aptidão do contratador para efectuar as operações básicas relativas a uma contabilidade de custos para o contrato de construção e da possibilidade de se poderem efectuar estimativas precisas sobre os custos do contrato. Se o contratador for capaz de efectuar aquelas operações básicas; puder contabilizar os custos do contrato que já tenham sido incorridos, claramente distinguindo os custos do presente período dos custos do próximo, os custos de diferentes itens da contabilidade de custos, e os custos de contratos incompletos dos já concluídos, nesse caso, e em princípio, os custos do contrato incorridos com a finalidade de completar o mesmo podem ser identificados e fiavelmente mensurados, podendo os custos actuais incorridos ser comparados com as estimativas anteriores. Caso contrário, os custos de contratos atribuíveis ao contrato não podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

(b) Contratos de "Cost Plus" (Custo Mais):

Em cumprimento do parágrafo 10.8 da norma, o desfecho dum contrato de "cost plus" pode ser fiavelmente estimado se as duas condições abaixo discriminadas forem cumulativamente preenchidas. Caso contrário, o referido contrato não poderá ser fiavelmente estimado. As duas condições são:

(1) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e

(2) Os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

No que se refere aos contratos "cost plus", os componentes de custo do contrato são normalmente estabelecidos no contrato. Os custos do contrato são a base do preço do mesmo, sendo igualmente um bom indicativo da respectiva fase de acabamento. Assim, os custos actuais do contrato são necessários, identificados e fiavelmente mensurados. Se o contratador puder, de forma atempada, fiel e acurada registar todos os custos directos e gastos atribuíveis ao acabamento de um contrato de "cost plus", e classificá-los de acordo com os itens da contabilidade de custos, então os custos actuais do contrato podem ser identificados e fiavelmente mensurados. De outro modo, os custos actuais do contrato não podem ser identificados e fiavelmente mensurados.

18. O reconhecimento do rédito do contrato e dos custos do contrato devem, em cumprimento com a norma, referir-se ao método da percentagem de acabamento, que constitui o rácio do acabamento acumulado do contrato de construção à data do balanço. A utilização do método da percentagem de acabamento envolve os seguintes procedimentos:

1. Determinação da fase de acabamento; Cálculo da percentagem de acabamento:

Em cumprimento do parágrafo 10.10 da norma, a fase de acabamento de um contrato pode ser determinado por uma das seguintes formas:

(1) Pela proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;

Este é o método mais comum usado na determinação de fase de acabamento de um contrato. Pode ser ilustrado com a seguinte fórmula:

Percentagem de acabamento do contrato = (custo actual acumulado do contrato ÷ custo total estimado do contrato) x 100%

Por exemplo, uma companhia de construção assina um contrato de construção de $10 milhões. O período de construção estabelecido no contrato é de 3 anos. No primeiro ano, o custo actual do contrato incorrido é de $3 milhões, estimando-se, no fim do ano, que um adicional de $5.2 milhões é requerido para o acabamento do contrato. No segundo ano, o custo actual do contrato incorrido é de $4 milhões, estimando-se, igualmente no fim do ano, que um adicional $1.5 milhões é requerido para acabamento do contrato. De acordo com a informação acima, a estimativa da fase de acabamento é a seguinte:

Percentagem de acabamento no 1º ano =

= [300 ÷ (300 + 520)] x 100% = 37%

Percentagem de acabamento no 2ª ano =

= [(300 + 400) + (300 + 400 + 150)] x 100% = 82%

Deve notar-se que quando a fase de acabamento é determinada pela proporção dos custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato, os custos acumulados incorridos não incluem:

Os custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do mesmo, tais como os custos de pagamentos efectuados a subcontratantes como adiantamento de trabalho a ser efectuado no subcontrato.

(2) Pelo levantamento do trabalho já executado;

Este método é apropriado para contratos de construção particulares, tais como construções a realizar debaixo de água. É necessário mencionar que tal levantamento não é efectuado pelos contratantes, antes por profissionais e no próprio local.

Por exemplo, uma companhia de construção comprometeu-se em realizar uma determinada construção debaixo de água. À data do balanço, e após uma inspecção realizada no local por profissionais, foi estimado que 80% do total do trabalho foi efectuado. Assim, a percentagem de acabamento é de 80%.

(3) Pela conclusão de uma proporção física do trabalho contratado;

Este método é apropriado para construções onde o respectivo trabalho seja facilmente determinado, tais como construções de estradas, escavações, projectos de pavimentação, etc.
Pode ser ilustrado pela seguinte fórmula:
Percentagem de acabamento do contrato =
= (trabalho acabado do contrato ÷ total do trabalho estimado do contrato) x 100%
Por exemplo, uma companhia de construção assinou um contrato de $80 milhões para a construção de uma ponte de 100km, sendo o período de construção de 3 anos. A companhia construiu 30 km no primeiro ano e 40km no segundo ano. À luz da informação acima, a percentagem de acabamento pode ser determinado como segue:
Percentagem de acabamento no 1º ano = (30 ÷ 100) x 100% = 30%
Percentagem de acabamento no 2º ano = [(30 + 40) ÷ 100] x 100% = 70%

Na prática, o contratador recebe habitualmente adiantamentos e pagamentos progressivos de clientes, mesmo antes de começar a construção ou durante a mesma. Contudo, estes adiantamentos ou pagamentos progressivos não reflectem muitas vezes a quantidade de trabalho efectuado e, assim, não podem servir para se determinar a fase de acabamento de um contrato.

2. Determinação e reconhecimento do Rédito do Contrato e dos Custos do Contrato do período corrente, por referência à fase de acabamento:
O rédito do contrato, e os respectivos custos, a reconhecer no período corrente podem ser determinados pela seguinte fórmula:

Rédito do contrato reconhecido no período corrente = (rédito total do contrato x fase de acabamento) – rédito do contrato previamente reconhecido

Custos do contrato reconhecido no período corrente = (custos totais do contrato x fase de acabamento) – provisões de perdas previamente estimadas

19. Quando o desfecho de um contrato não possa ser estimado fiavelmente, a entidade não pode usar o método de acabamento por percentagem para reconhecer o rédito e os custos do contrato. Em cumprimento do parágrafo 10.13 da norma, a entidade deve distinguir os dois cenários que seguem, aplicando o apropriado tratamento contabilístico em cada um deles:
(1) O rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis, os custos do contrato devem ser reconhecidos como um custo no período em que eles são incorridos.
(2) Os custos do contrato que provavelmente não serão recuperáveis são reconhecidos imediatamente como um gasto e nenhum rédito é reconhecido.

Por exemplo, uma companhia de construção assina um contrato de construção de $1 milhão com um cliente. No primeiro ano, o custo actual de construção é de $400.000, e ambas as partes estão aptas a satisfazer os termos do contrato. Contudo, a companhia de construção não consegue determinar a fase de acabamento no fim do ano. Nestas circunstâncias, a mesma não pode adoptar o método da percentagem de acabamento para reconhecer o rédito. Mas desde que o cliente seja capaz de satisfazer os termos do contrato, os custos incorridos durante o ano são recuperáveis e, por isso, a companhia pode reconhecer os custos incorridos durante o ano tanto como rédito e custos do período, não sendo os lucros reconhecidos. O tratamento contabilístico deverá ser o que se segue:

Débito:	Custos	400.000	
	Crédito: Vendas		400.000

Assuma que somente foi pago durante o ano o montante de $150.000, e, dado que o cliente se encontra com dificuldades financeiras, o remanescente talvez não será recuperável. Nestas circunstâncias, a companhia deve reconhecer somente $150.000 como rédito do ano, enquanto a quantia de $400.000 deve ser reconhecida como custo do mesmo ano. O tratamento contabilístico deverá ser o que se segue:

Débito:	Custos	400.000	
	Crédito: Vendas		150.000
	Crédito: Contratos em curso		250.000

Reconheicmento de Perdas Esperadas

20. Em cumprimento do parágrafo 10.15 da norma, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

Por exemplo, uma companhia de construção assina um contrato de preço fixado pelo montante de $1 milhão; os custos iniciais esperados são de $900.000. No primeiro ano, os custos actuais são $630.000 e, no fim do ano, é estimado um adicional de $420.000 para concluir o contrato. Assumindo que o desfecho do contrato pode ser fiavelmente mensurado, a companhia deve efectuar o seguinte tratamento contabilístico no fim do ano:

Fase de acabamento do 1º ano = [630.000 ÷ (630.000 + 420.000)] × 100% = 60%

Reconhecimento do rédito do contrato no 1º ano = rédito total do contrato × 60%
= 1.000.000 x 60%
= $600.000

Custos do contrato reconhecíveis no 1º ano = custos totais do contrato × 60%
= (630.000 + 420.000) × 60%
= $630.000

Perdas esperadas do contrato no 1º ano = [(630.000 + 420.000) – 1.000.000] – 30.000
= $20.000

O lançamento contabilístico deve ser:

Débito:	Custos	630.000	
Crédito:	Vendas		600.000
Crédito:	Contratos em curso		30.000

Simultaneamente,

Débito:	Perdas esperado do contrato	20.000	
Crédito:	Provisões para perdas esperadas (trabalhos em curso)		20.000

Divulgação

21. Em cumprimento dos parágrafos 10.17 a 10.22 da norma, uma entidade deve divulgar:

(a) Divulgação

(1) A quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;

(2) Os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período;

(3) Os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso.

(b) Uma entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:

(1) A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até à data;

(2) A quantia de adiantamentos recebidos; e

(3) A quantia de retenções

Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificados. As facturas progressivas são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato, quer tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratador antes que o respectivo trabalho seja executado.

(c) Uma entidade deve apresentar:

(1) Como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativos aos trabalhos do contrato; e

(2) Como um passivo, a quantia bruta devida a clientes relativas aos trabalhos do contrato.

Para todos os contratos em curso em que os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (e menos as perdas reconhecidas) excedam as facturas progressivas, a quantia bruta devida pelos clientes relativa aos trabalhos do contrato, é a quantia líquida de:

(1) Custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos

(2) O somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva.

Para todos os contratos em curso, relativamente aos quais as facturas progressivas excedam os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas), a quantia bruta devida pelos clientes relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:

(1) Custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos,

(2) O somatório das perdas reconhecidas e das facturas progressivas.

Exemplo

Suponha que uma companhia de construção assinou um contrato de construção com o valor de $500.000 para a construção de uma ponte. A construção começou em Julho de 2005, e espera-se concluí-la em Outubro de 2007. O custo total do contrato é inicialmente estimado em $450.000, mas, no fim do ano de 2006 e 2007, o custo total estimado do contrato é de $400.000 e $405.000, respectivamente. A fase de acabamento é estimada pela divisão do custo actual acumulado do contrato pelo custo total estimado do mesmo. Outras informações relativas à construção incluem:

	Ano		
	2005	2006	2007
Custo acumulado incorrido até à data	150.000	360.000	405.000
Custos estimados a serem incorridos no fim do ano	300.000	40.000	--
Pagamentos progressivos efectuados durante o ano	100.000	370.000	30.000
Cobrança de facturas	75.000	300.000	125.000

O tratamento contabilístico geral é o seguinte:

(a) **Determine a fase de acabamento de cada ano;**

A fase de acabamento de cada ano é ilustrada na tabela seguinte:

	Ano		
	2005	2006	2007
Rédito do contrato	500.000	500.000	500.000
Menos: Custo total estimado do contrato			
Custo acumulado incorrido à data (a)	150.000	360.000	405.000

Custo estimado a ser incorrido no fim do ano	300.000	40.000	--
Custo total estimado do contrato (b)	450.000	400.000	405.000
Lucro bruto total estimado	50.000	100.000	95.000
Fase de acabamento (Percentagem) (a)/(b)	33.33%	90%	100%

(b) **Mensuração do rédito reconhecido, dos custos e lucros brutos para cada ano**

O rédito reconhecido, os custos e lucros brutos para cada ano são apresentados a seguir:

	Acumulação no fim do ano	Reconhecimento de anos anteriores	Reconhecimento no ano corrente
2005			
Vendas (500.000 x 33.33%)	166.667		166.667
Custos (450.000 x 33.33%)	150.000		150.000
Lucro bruto (Vendas-Custos)	16.667		16.667
2006			
Vendas (500.000 x 90%)	450.000	166.667	283.333
Custos (400.000 x 90%)	360.000	150.000	210.000
Lucro bruto (Vendas-Custos)	90.000	16.667	73.333
2007			
Vendas (500.000)	500.000	450.000	50.000
Custos (405.000)	405.000	360.000	45.000
Lucro bruto (Vendas-Custos)	95.000	90.000	5.000

(c) **Preparação do correspondente lançamento contabilístico:**

	2005	2006	2007
(1)Débito: Contratos em curso	150.000	210.000	45.000
Crédito: Banco/Dívidas a pagar	150.000	210.000	45.000
(2)Débito: Contas a receber	100.000	370.000	30.000
Crédito: Facturas do contrato	100.000	370.000	30.000
(3)Débito: Banco	75.000	300.000	125.000
Crédito: Dívidas a receber	75.000	300.000	125.000
(4)Débito: Contratos em curso	16.667	73.333	5.000
Débito: Custos	150.000	210.000	45.000
Crédito: Vendas	166.667	283.333	50.000
(5)Débito: Facturas do contrato			500.000
Crédito: Contratos em curso			500.000

(d) **Apresentação nas Demonstrações Financeiras**

Apresentação na Demonstração de Resultados

	2005	2006	2007
Vendas	166.667	283.333	50.000
Custos	(150.000)	(210.000)	(45.000)
Lucros brutos	16.667	73.333	5.000

Apresentação do Balanço

		2005	2006	2007
Activo Corrente				
Dívidas a receber		25.000	95.000	--
Custos e ganhos estimados em excesso de facturas de contratos não concluídos				
Contratos em curso	166.667			
Menos: facturas relativas a contratos de longo prazo	(100.000)	66.667		
Passivo Corrente				
Facturas em excesso de custos e ganhos estimados de trabalhos incompletos, ano 2				
Trabalhos em curso	450.000			
Menos: facturas de longo prazo	(470.000)		20.000	

(e) **Extracto das Notas**

2. Políticas contabilísticas significativas

(a) Contratos de construção:

O rédito dos contratos é reconhecido por referência à fase de acabamento da actividade do contrato, mensurado pela proporção dos custos incorridos à data face ao custo total estimado do contrato.

Quando seja provável que o custo total do contrato exceda o rédito total do contrato, a perda esperada é reconhecida como custo no ano corrente.

4. Contratos de construção

	2006	2005
A quantia do rédito do contrato reconhecido como proveitos do ano	283.333	166.667
Custos totais incorridos à data mais o lucro reconhecido	450.000	166.667
A quantia bruta devido pelos clientes de trabalhos do contrato	--	66.667
A quantia bruta devido aos clientes de trabalhos do contrato	20.000	--

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 11
Custos de Empréstimos Obtidos

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos custos de empréstimo obtidos e a divulgação de informação relevante. De entre os diferentes tratamentos possíveis inclui-se a consideração imediata como gastos do período, e a capitalização dos custos de empréstimos obtidos que satisfaçam as condições para tal.

2. Esta norma não abrange o custo imputado ou real do capital próprio (incluindo capital preferencial não classificado como passivo).

Definições

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

Custos de empréstimos obtidos *são os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativos aos pedidos de empréstimos de fundos.*

Um **activo que se qualifica** *é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.*

Capitalização *é reconhecimento de um custo como parte do custo de um activo.*

4. Os custos de empréstimos obtidos referidos na norma incluem:
   (1) *Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo*, incluindo juros de empréstimos bancários ou outras instituições financeiras, juros de títulos emitidos, juros de empréstimos obrigacionistas, etc.;
   (2) *Amortização de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos*, relativos a custos de empréstimos obtidos incorridos de ajustamentos de juros de títulos emitidos;
   (3) *Amortização de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos obtidos*, relativos a custos incorridos durante o processo de empréstimo, tais como taxas administrativas, comissões, custos de impressão e compromisso, etc.;
   (4) *Encargos financeiros com respeito a locações financeiras* (consultar o Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 4 – Locações)

(5) Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira até ao ponto em que sejam vistos como um ajustamento dos custos dos juros, referindo-nos ao efeito das flutuações da taxa de câmbio no capital e juros de empréstimos estrangeiros tal como são apresentados na moeda local. Por estas diferenças de câmbio estarem directamente relacionadas com empréstimos estrangeiros, elas são essencialmente componentes dos custos de empréstimos obtidos.

Custos de Empréstimos Obtidos – Tratamento de Referencia

5. Uma entidade pode tratar os custos de empréstimos obtidos de duas maneiras. De acordo com o parágrafo 11.2 da norma, os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, o que é conhecido como o tratamento de referência dos custos de empréstimos obtidos. Um tratamento alternativo permitido de acordo com o parágrafo 11.3 da norma, é o de capitalizar como parte do custo do activo os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica. A entidade deve proceder ao tratamento de todos os activos que se qualifiquem de forma consistente e não selectivamente.

6. Os custos de empréstimos obtidos que são directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica são aqueles que teriam sido evitados se a despesa no activo que se qualifica não tivesse sido feita. Quando uma entidade obtém fundos emprestados especificamente com o objectivo de obter um determinado activo que se qualifica, os custos de empréstimos obtidos que se relacionam directamente com aquele activo que se qualifica podem ser prontamente identificados. Pode, no entanto, ser difícil identificar uma relação directa entre empréstimos específicos e um activo que se qualifica e determinar os empréstimos que de outro modo poderiam ser evitados. Em todo o caso, a entidade deve julgar baseando-se nas diferentes condições económicas e contextuais.

Activos que se Qualificam

7. *Um activo que se qualifica é um activo que necessariamente leva um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.* Em condições normais, as mercadorias em armazém e os terrenos não são reconhecidos como activos que se qualificam. No entanto, quando um terreno é preparado e desenvolvido, e colocado na condição de vendável, torna-se num activo que se qualifica, e quaisquer custos de empréstimos obtidos relacionados (tal como juros) devem ser capitalizados como parte do custo do terreno. Deste modo, tais custos de empréstimos obtidos poderão ser equiparados ao rédito da venda de terrenos. Por outro lado, quando

os terrenos são utilizados para construção de edifícios, quaisquer juros capitalizados devem ser incluídos no custo dos edifícios, ao invés do dos terrenos.

8. A capitalização dos custos não se aplicará provavelmente às seguintes situações:
   (1) A activos que são produzidos habitualmente, acumulados e repetidamente produzidos, tais como armazéns, fábricas, estabelecimentos, etc.
   (2) Se os custos de empréstimos obtidos para compra ou construção de activos forem imateriais, então poderão ser reconhecidos como gastos durante o período, ao invés de serem capitalizados;
   (3) A activos que estão prontos a serem utilizados ou vendidos após a sua compra, uma vez que não satisfazem o critério de activos que se qualificam.

Custos de Empréstimos Obtidos que se Qualificam para Capitalização

9. Empréstimos específicos

Empréstimos específicos referem-se aos custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo. Existe uma intenção clara para estes empréstimos, isto é, eles são especificamente criados para aquisição, construção ou produção de um activo, e a finalidade do empréstimo está expressamente estabelecida nos termos do contrato.

Os acordos financeiros para um activo que se qualifica podem levar a que uma entidade obtenha os respectivos fundos e incorra em custos de empréstimos associados antes mesmo de alguns ou de todos os fundos serem utilizados com o activo que se qualifica. Nestas circunstâncias, os fundos são frequentemente investidos temporariamente, permanecendo pendente a imputação da correspondente despesa no activo que se qualifica. De acordo com o parágrafo 11.4 da norma, na medida em que os fundos sejam emprestados especificamente com o objectivo de se obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização naquele activo deverá ser determinado como o custo real do empréstimo obtido incorrido nesse empréstimo durante o período, menos qualquer rendimento de investimento sobre o investimento temporário (juros de depósitos bancários, rendimentos de investimentos de curto prazo) desses empréstimos.

【Exemplo 1】Em Janeiro de 2006, uma entidade obtém um empréstimo específico de $1 milhão, para a construção de uma fábrica, com uma taxa de juro anual de 8%. A entidade faz pagamentos de $500.000, relativos a custos de construção, em 1 de Janeiro e 1 de Julho respectivamente. Os fundos emprestados são depositados no banco antes de serem gastos na construção, pelos quais a entidade tem um rendimento de juros à taxa anual de 5%. Determine a quantia de custos de empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização em 2006.

Custos de Empréstimos Obtidos:	
De 1 de Janeiro a 31 de Dezembro	
1.000.000 × 8%	80.000
Menos: rendimento do investimento temporário	
De 1 de Janeiro a 30 de Junho	
500.000 × 5% × 6 /12	12.500
Custo de empréstimo obtido qualificável para capitalização	67.500

10. Empréstimos gerais

Empréstimos gerais são fundos emprestados sem fins específicos. Os fundos emprestados obtidos por uma entidade podem ser investidos em projectos de construção ou em operações diárias, sem relação directa com elementos que se qualificam para capitalização. De acordo com o parágrafo 11.5 da norma, na medida em que os fundos sejam pedidos de uma forma geral e utilizados com o fim de obter um activo que se qualifica, a quantia de custos de empréstimos obtidos que se qualifica para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização à média ponderada dos dispêndios acumuladas do activo. De notar que a quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período não deverá exceder a quantia dos custos de empréstimos obtidos incorrida durante esse período.

Cálculo da Quantia Capitalizada

11. A fórmula para calcular a quantia capitalizada de empréstimos gerais é a seguinte:

Quantia Capitalizada = média ponderada dos dispêndios acumulados do activo × taxa de capitalização

A fórmula para a *média ponderada dos dispêndios acumulados do activo* é a seguinte:

$$\sum \left(\text{cada dispêndio} \times \frac{\text{número real de dias ocupado em cada dispêndio}}{\text{número de dias do período contabilizado}} \right)$$

12. Na fórmula acima, a *média ponderada dos dispêndios acumulados do activo* é a média ponderada do dispêndio acumulado para o activo desde a sua aquisição ou construção. Dado que o dispêndio de capital de uma entidade não acontece num único momento, antes ocorre sucessivamente, os juros gerados por cada transacção serão diferentes. Logo, será apropriado calcular, antes de mais, a média ponderada dos dispêndios acumulados do activo, assim como a taxa média do empréstimo dos fundos para a aquisição ou construção do activo. Se a entidade apenas recebe um empréstimo, os dispêndios capitalizados serão a quantia gasta no activo.

13. O *número real de dias ocupados em cada dispêndio de activo* refere-se ao período de tempo do custo de empréstimo obtido ocupado no dispêndio do activo. O *número de*

dias do período contabilizado refere-se ao período contabilizado para os custos de empréstimo obtidos que se qualificam para capitalização, isto é, o período para a quantia dos custos de empréstimo obtidos capitalizada nos cálculos. Para simplificar os cálculos, as entidades podem aplicar um critério mensal na determinação da duração.

【Exemplo 2】Uma entidade começou a construção de uma fábrica em Janeiro de 2006, os dispêndios mensais são os seguintes:

Tempo do dispêndio	Quantia (MOP)
Fevereiro de 2006	1.200.000
Abril de 2006	2.400.000
Julho de 2006	4.000.000
Outubro de 2006	4.000.000
Novembro de 2006	3.000.000
Total	14.600.000

A entidade determina os custos de empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização uma vez por ano. Requisito: calcular a média ponderada dos dispêndios acumulados do activo.

Tempo do dispêndio	Quantia (MOP)	Duração real abrangida	Dispêndio médio (MOP)
Fevereiro 2006	1.200.000	11/12	1.100.000
Abril 2006	2.400.000	9/12	1.800.000
Julho 2006	4.000.000	6/12	2.000.000
Outubro 2006	4.000.000	3/12	1.000.000
Novembro 2006	3.000.000	2/12	500.000
Total	14.600.000		6.400.000

Da tabela acima, a média ponderada do dispêndio acumulado do activo é calculada em $6.400.000.

Taxa de Capitalização

14. A taxa de capitalização deve ser a taxa de juro do empréstimo, se houver apenas um empréstimo geral. Por outras palavras, a taxa de capitalização seria a taxa de juro do empréstimo, daquele empréstimo específico. Se a entidade obteve mais do que um empréstimo geral, a taxa de capitalização deve ser a média ponderada da taxa de juro desses empréstimos.

A fórmula para calcular a taxa média ponderada de juro é a seguinte:

$$= \frac{\text{Soma dos juros incorridos durante o período}}{\text{Média ponderada dos fundos emprestados}} \times 100\%$$

15. *A soma dos juros incorridos durante o período* refere-se à quantia de juros real incorrida dos fundos emprestados à entidade. A média ponderada dos fundos emprestados refere-se à média ponderada da quantia de cada empréstimo no período contabilizado. Para simplificar os cálculos, as entidades podem usar o número de meses como unidade na determinação da duração. A fórmula para calcular a média ponderada de fundos emprestados é a seguinte:

$$\text{Média ponderada de fundos emprestados} = \Sigma \left(\text{Quantia de cada empréstimo} \times \frac{\text{\# dias abrangidos pelo empréstimo}}{\text{\# dias do período contabilizado}} \right)$$

【Exemplo 3】Em Março de 2006, uma entidade contraiu um empréstimo de longo prazo no valor de $1 milhão, à taxa de juro anual de 9%. Em Setembro, a entidade contraiu outro empréstimo de longo prazo no valor de $1.5 milhões, à taxa de juro anual de 12%. Calcule a taxa de capitalização para o ano.

(1) Soma de juros ocorridos durante o período:

$(1.000.000 \times 9\% \times 10/12) + (1.500.000 \times 12\% \times 4/12) = \$135.000$

(2) Média ponderada de fundos emprestados:

Data do Empréstimo	Saldo	Duração do empréstimo abrangida	Dispêndio Médio
Março 2006	1.000.000	10/12	833.333
Setembro 2006	1.500.000	4/12	500.000
Total			1.333.333

(3) Taxa de capitalização:

$$\frac{135{,}000}{1{,}333{,}333} = 10.125\%$$

De notar que a taxa de capitalização calculada deve estar entre 9% e 12%.

Início da Capitalização:

16. De acordo com o parágrafo 11.6 da norma, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um activo que se qualifica deverá começar quando todas as três seguintes condições forem preenchidas:
    (1) *Os dispêndios do activo estejam a ser incorridos*, referindo-se àqueles dispêndios que resultaram em pagamentos em dinheiro, transferências de outros activos ou a assumpção de passivos que implicam juros. Por exemplo, dispêndios em créditos sem juros não satisfazem a definição de estarem a ser incorridos.
    (2) *Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos*, referindo-se àqueles dispêndios que resultaram em empréstimos específicos e gerais para aquisição ou construção de um activo. Por exemplo, em 1 de Janeiro de 2005, uma entidade fez um empréstimo no valor de MOP10 milhões, para a construção de uma fábrica. Os juros são calculados a partir daquela data, logo os custos de empréstimo obtidos estão a ser incorridos a partir de 1 de Janeiro 2005.
    (3) *As actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso,* referindo-se à situação onde os trabalhos de construção já se tenham iniciado em si mesma, tal como o início da construção da fábrica ou a instalação de um componente importante. Elas incluem trabalhos técnicos e administrativos anteriores ao início da construção em si mesma, tal como as actividades associadas com a obtenção de autorizações anteriores ao início da construção propriamente dita. No entanto, tais actividades não incluem a detenção de um activo quando não esteja a decorrer qualquer produção ou desenvolvimento que altere a condição daquele activo. Por exemplo, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno está sob desenvolvimento são capitalizados durante o período no qual as actividades relacionadas ao desenvolvimento estão a ter lugar. No entanto, os custos de empréstimos obtidos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção não tem qualquer actividade de desenvolvimento não se qualificam para fins de capitalização.

Suspensão da Capitalização

17. De acordo com o parágrafo 11.7 da norma, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve ser suspensa durante os períodos extensos em que o desenvolvimento activo seja interrompido, pelos que os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como gastos do período corrente, até que um desenvolvimento activo seja retomado. No entanto, a capitalização de custos de empréstimos obtidos não é suspensa quando um atraso temporário é uma parte necessária do processo de desenvolvimento activo. A capitalização de custos de empréstimos obtidos também não é suspensa durante o período em que trabalhos técnicos e administrativos estão a decorrer.

【Exemplo 4】

(1) Se uma entidade começa a construção de uma ponte numa determinada área, e sendo normal haver elevados níveis de água durante o período de construção, a capitalização não deverá ser suspensa no período onde a construção é adiada devido aos elevados níveis de água.

(2) Os trabalhos de construção são suspensos devido a insuficiência de fundos. A empresa prevê que levará um período de tempo razoável a obter fundos, logo a capitalização dos custos de empréstimos obtidos correspondentes deve ser suspensa.

Cessação da Capitalização

18. De acordo com os parágrafos 11.8 e 11.9 da norma, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando substancialmente todas as actividades necessárias para preparar o activo que se qualifica para o seu uso pretendido ou para a sua venda estiverem concluídas. Quaisquer custos de empréstimos obtidos posteriores devem ser reconhecidos como gastos no período na qual eles são incorridos.

19. A cessação de custos de empréstimos obtidos implica que os custos de empréstimos obtidos incorridos não possam mais ser incluídos no custo da construção em curso, mas em vez disso, incorporados nos resultados do período. Logo, a determinação da quantia a ser capitalizada, valor do activo, custos financeiros e resultados do período dependem em grande parte do facto de o ponto de capitalização poder ser razoavelmente determinado. Quando é dito na norma que a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deverá cessar quando "um activo fica pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda", o objectivo é o de prevenir que entidades utilizem outras medidas que atrasem o período de capitalização para os custos de empréstimos obtidos, afectando os lucros da entidade em diversos aspectos.

20. Um activo normalmente está pronto para o seu uso pretendido ou para a sua venda quando a construção física do activo está finalizada, pese embora o trabalho administrativo de rotina possa ainda estar em curso. Para a determinação da finalização do activo dever-se-á atender à substância daquela finalização, e não há sua forma.

21. De acordo com o parágrafo 11.9 da norma, quando a construção de um activo que se qualifica for concluída por partes e cada parte estiver em condições de ser utilizada enquanto a construção continua nas outras partes, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos deve cessar quando todas as actividades necessárias para preparar essa parte para o seu pretendido uso ou venda estejam substancialmente concluídas.

22. No processo de aquisição ou construção de um activo, poderão surgir situações onde os activos adquiridos ou construídos são finalizados por partes. Em tais circunstâncias, as entidades devem respeitar o princípio da substância sobre a forma, distinguindo diferentes situações, de forma a determinar o momento em que as entidades devem cessar a capitalização dos custos de empréstimos obtidos. Uma situação que pode normalmente surgir é a de quando os activos são finalizados por partes, uma parte poder ser utilizada individualmente enquanto a construção continua nas restantes. Neste caso, se a parte finalizada está pronta a ser utilizada para o seu uso pretendido, então todas as actividades em preparação estão substancialmente finalizadas, isto é, a capitalização daquela parte dos custos de empréstimos obtidos deverá cessar. Por exemplo, um parque empresarial que comporta vários edifícios, cada um deles podendo ser utilizado individualmente é um exemplo de um activo que se qualifica para o qual cada parte é passível de ser utilizada enquanto a construção continua noutras partes. Quando a construção de cada edifício é finalizada, tornando-se possível o seu uso pretendido, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos naquele edifício deverá cessar. Outra situação que poderá surgir é a de um activo ser finalizado por partes, sendo necessário que seja finalizado como um todo antes que as partes individuais possam ser usadas. Nesta situação, ainda que determinadas partes do activo estejam finalizadas, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos não deve cessar até que tal activo seja finalizado como um todo. Para as partes finalizadas do activo, a capitalização de custos de empréstimos obtidos pode continuar até que o activo seja finalizado como um todo. Por exemplo, numa siderurgia de aço que envolve diferentes partes, as operações só podem começar quando todas as partes estiverem finalizadas. Logo, a capitalização só deverá cessar apenas quando a siderurgia estiver finalizada no seu todo.

【Exemplo 5】

(1) Supondo que uma entidade está a levar a cabo pequenos trabalhos decorativos específicos numa propriedade a pedido do comprador, a construção é dita finalizada em substância ainda que as portas da propriedade estejam por instalar, razão pela qual os custos de empréstimos obtidos devem cessar de serem capitalizados.

(2) A primeira fase da construção de um centro comercial esta finalizada, já se tendo instalado vários inquilinos. Os dispêndios relacionados com a primeira fase da construção devem cessar de serem capitalizados, mesmo que a segunda fase da construção esteja ainda a decorrer.

Divulgação

23. De acordo com a norma, as demonstrações financeiras devem divulgar:
    (1) A política contabilística adoptada nos custos de empréstimos obtidos;
    (2) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e
    (3) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia dos custos dos empréstimos obtidos qualificáveis para capitalização.

【Exemplo 6】

(1) Os custos de empréstimos obtidos são contabilizados numa base cumulativa e incluídos nos resultados do ano. Os custos de empréstimos obtidos relacionados com a aquisição ou construção de um activo devem ser capitalizados, até que tal activo esteja disponível para o seu uso pretendido ou para venda.

(2) A quantia capitalizada, no ano, de custos de empréstimo obtidos é de MOP300.000, a uma taxa de capitalização de 8.3%.

Apêndice: Ilustração

【Exemplo 7】Em 2006, a Empresa ABC incorre num dispêndio de capital de $800.000, principalmente para a construção de uma fábrica. Estes gastos de capital são igualmente distribuídos em 2006. No final de 2006, uma quantia de $100.000, relativa a gastos de capital, permanece no saldo das dívidas a pagar. A companhia ABC contrai os seguintes empréstimos em 2006:

Quantia emprestada	Período do Empréstimo	Taxas de Juro
$100.000	2 anos, término em 2007	6%
$150.000	2 anos, término em 2007	8%

Calcule os custos de empréstimo obtidos capitalizados para a empresa ABC em 2006 e prepare os seus lançamentos contabilísticos.

Em 2006, o dispêndio capitalizado médio é = ($800.000 − $100.000) ÷ 2 =
= $350.000

Devido ao facto de a quantia de $100.000, relativa a dispêndios de capital, permanecer nos dívidas a pagar, para os quais não há pagamentos de juros necessários, a mesma não deve ser incluída no cálculo dos custos de empréstimos obtidos.

Taxa de Capitalização = ($100.000 × 6% + $150.000 × 8%) ÷ ($100.000 + $150.000)
= 7.2%

Custos de Empréstimos Obtidos Capitalizados = $350.000 × 7.2% = $25.200.
Uma vez que os custos de empréstimos obtidos incorridos durante o período são de $18.000 ($100.000 × 6% + $150.000 × 8%), o limite dos custos para empréstimos obtidos capitalizados deve ser de $18.000.

Lançamentos contabilísticos:

Débito:	Construção em Curso	18.000	
Crédito:	Custos Financeiros		18.000

【Exemplo 8】A Empresa ABC assina um contrato para a construção de uma fábrica com a empresa BCD.

Os detalhes do contrato são os seguintes:

(i) O contrato tem o valor de MOP10 milhões

(ii) A fábrica é finalizada em 31 de Dezembro de 2006

(iii) Os detalhes de pagamentos da empresa ABC, em 2006, são os seguintes:

1 de Janeiro de 2006	2.000.000

31 de Março de 2006	1.500.000
1 de Julho de 2006	2.500.000
1 de Outubro de 2006	2.500.000
31 de Dezembro de 2006	1.500.000
	10.000.000

(iv) A empresa ABC tem pendentes, em 31 de Dezembro de 2006, os seguintes empréstimos:

(1) Um empréstimo específico de MOP4 milhões, por um período de dois anos, com juros anuais de 12%, que se vence em Dezembro de 2007, pagamentos e juros a serem efectuados à data do vencimento.

(2) Um empréstimo geral de MOP5 milhões, por um período de três anos, com juros anuais de 9%, que se vence em Dezembro de 2007, pagamentos a serem efectuados à data do vencimento, mas com os juros a serem pagos anualmente.

(3) Um empréstimo geral de MOP7 milhões, por um período de 5 anos, a 11%, que se vence em Dezembro de 2009, com os pagamentos a serem efectuados à data de vencimento, mas com os juros a serem pagos anualmente.

Os juros capitalizados da empresa ABC, em 2006, são os seguintes:

Tabela para cômputo da média ponderada dos dispêndios acumulados

Data	Dispêndio ($)	Período abrangido	Dispêndio médio
1 Janeiro 2006	2.000.000	12/12	2.000.000
31 Março 2006	1.500.000	9/12	1.125.000
1 Julho 2006	2.500.000	6/12	1.250.000
1 Outubro 2006	2.500.000	3/12	625.000
31 Dezembro 2006	1.500.000	0/12	0
Total	10.000.000		5.000.000

Taxa de juro para empréstimos gerais:

	Saldo	Juros
Empréstimos a 9%	5.000.000	450.000
Empréstimos a 11%	7.000.000	770.000
Total	12.000.000	1.220.000

Taxa de capitalização = 1.220.000 ÷ 12.000.000 = 10.17%

Cálculos para os juros capitalizados

Empréstimos específicos:	4.000.000	×	12%	=	480.000
Empréstimos gerais:	1.000.000	×	10.17%	=	101.700
	5.000.000				581.700

Juros Anuais:

	Saldo	Juros
Empréstimos específicos a 12%	4.000.000	480.000
Empréstimos gerais a 9%	5.000.000	450.000
Empréstimos gerais a 11%	7.000.000	770.000
Total	16.000.000	1.700.000

No gasto de juros anual de MOP 1.700.000, o montante de MOP 581.700 deve ser capitalizado, devendo o restante saldo de MOP1.118.300 ser reconhecido como gasto no período.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 12

Imposto sobre o Rendimento

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico do imposto sobre o rendimento[1].

2. Uma vez existirem diferenças entre as normas de contabilidade e as leis fiscais relativamente aos princípios para o reconhecimento e mensuração do rendimento, custos e perdas, verificam-se discrepâncias entre os lucros contabilísticos antes de imposto calculados segundo um sistema contabilístico e o lucro tributável calculado de acordo com as leis fiscais. Estas discrepâncias devem ser levadas em linha de conta aquando da determinação do gasto de imposto sobre o rendimento do período.

Definições

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

Lucro contabilístico *é o resultado de um período antes da dedução do gasto de imposto.*

Lucro tributável (perdas dedutíveis) *é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.*

Gastos com impostos *é a quantia agregada incluída na determinação do resultado do período.*

Impostos correntes *é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda fiscal) de um período.*

Cálculo do Imposto sobre o Rendimento

4. Os gastos de imposto sobre o rendimento correntes devem ser determinados pela aplicação de uma taxa apropriada de imposto ao rendimento do período, e deve ser reconhecido como um passivo fiscal. Por outras palavras, os gastos de imposto sobre o rendimento a serem deduzidos dos resultados líquidos correntes e igual à quantia do

[1] Imposto sobre o Rendimento refere-se ao Imposto Complementar de Rendimentos, na RAEM.

imposto sobre o rendimento a pagar para o período. Este método é conhecido como o método "flow-through".

5. No cálculo da quantia de imposto sobre o rendimento a pagar, devem ser feitos ajustamentos aos lucros contabilísticos antes de impostos, de acordo com a lei fiscal, resultando dessa operação o lucro tributável. O resultado tributável é então usado para calcular o imposto a pagar no período, isto é, os gastos de imposto sobre o rendimento correntes.

6. Uma entidade não deve reconhecer quaisquer passivos ou activos por impostos diferidos. Estes referem-se a quantias de imposto sobre o rendimento a pagar ou recuperáveis em períodos futuros, no que respeita a diferenças tributáveis temporárias. Por outras palavras, as diferenças tributáveis temporárias ou são reconhecidas ou deduzidas dos gastos em imposto sobre o rendimento correntes, pelo que as diferenças tributáveis temporárias não são apresentadas como um activo ou um passivo no balanço.

【Exemplo 1】Os resultados antes de impostos de uma empresa são de $300.000. Certas políticas contabilísticas e previsões da empresa diferem daquelas que estão estipuladas nas leis fiscais, principalmente no seguinte:

(1) A depreciação aceite pelas leis fiscais é de $150.000, mas a empresa registou depreciações no valor de $210.000.

(2) Outros rendimentos totalizando $20.000 podem estar isentos de imposto segundo as leis fiscais.

(3) $15.000 de provisões para cobranças duvidosas de dívidas a receber excedem o limite permitido pela lei fiscal.

Assuma que a taxa fiscal correspondente é de 15%.

Calcule os gastos correntes de imposto sobre o rendimento e prepare os lançamentos contabilísticos relevantes.

Lucros contabilísticos antes de impostos	300.000
Mais: Deduções não permitidas pela lei fiscal*	75.000
Menos: Deduções permitidas pela lei fiscal #	(20.000)
Lucros tributáveis	355.000
Taxa fiscal	15%
Gastos em imposto correntes	53.250
Imposto corrente a pagar	53.250

Lançamentos Contabilísticos:

Débito:	Gastos de impostos	53.250	
Crédito:	Impostos a pagar		53.250

* Depreciação em excesso $60.000 + provisões para cobranças duvidosas em excesso $15.000

Rendimento isento de imposto: $20.000

7. Se a quantia de imposto já paga, relativa a períodos correntes e anteriores, exceder a quantia devida nesses períodos, e se espera ser recuperada das autoridades fiscais, a mesma deve ser reconhecida como um activo, deduzido aos gastos correntes de impostos. Uma vez que as leis fiscais locais exigem que pagamentos sejam feitos antes da determinação do imposto, os gastos correntes de impostos são tão-só a melhor previsão possível, podendo possivelmente diferir dos valores fixados pelas autoridades fiscais.

8. Se a quantia de imposto já paga em períodos anteriores é inferior à quantia devida nesses períodos, a entidade deve reconhecer a diferença como gastos correntes de impostos no período corrente e como um passivo.

9. O imposto corrente deve ser reconhecido como rendimento ou gasto e incluído nos resultados do período, excepto na medida em que o imposto provenha de uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido directamente no capital próprio.

10. O imposto corrente deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam creditados ou debitados, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.

Apresentação

11. Os activos e passivos do Imposto sobre o Rendimento devem ser apresentados separadamente dos outros activos e passivos no balanço, como um único item entre as categorias de activos e passivos.

12. Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes se, e somente se, a entidade:
    (1) Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
    (2) Pretenda quer liquidar numa base líquida, quer realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

    Uma entidade terá normalmente um direito legalmente executável para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

Divulgação

13. Os principais componentes de gasto de imposto (rendimento) devem ser divulgados separadamente. O exemplo seguinte pode ser tomado como referência:

Exemplo: Nas notas explicativas das demonstrações financeiras, é feita a divulgação dos conteúdos relevantes do imposto sobre o rendimento.

Imposto Complementar de Rendimentos

① O Imposto Complementar de Rendimentos de Macau é determinado aplicando a correspondente taxa fiscal ao rendimento tributável corrente estimado e tendo em conta que foram feitas as devidas provisões (2005: Taxa fiscal a 15%)

Os itens tributáveis constantes da demonstração de resultados são os seguintes:

	200C MOP	200B MOP
Imposto corrente		
Provisões para imposto corrente	15.000	13.500
Provisões insuficientes (excesso) de anos anteriores	(1.000)	1.500
	14.000	15.000

Ou

② Estima-se que não haja rendimentos tributáveis no presente ano, razão pela qual não se criaram provisões para impostos. (200C: NADA)

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 13

Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Objectivos e Âmbito

1. Com a crescente tendência para a globalização, as entidades acabam por efectuar transacções com outras regiões ou países, cada um tendo a sua própria moeda corrente. O objectivo desta norma é o de prescrever o modo de incluir transacções em moeda estrangeira e operações efectuadas no estrangeiro nas demonstrações financeiras de uma entidade e como transpor as demonstrações financeiras para a moeda de apresentação.

Definições

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

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

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

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

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

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

Taxa de câmbio á vista *é a taxa de câmbio para entrega imediata.*

Diferença de câmbio *é a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio.*

Itens Monetários *são unidades monetárias detidas e activos e passivos a receber ou a pagar num número fixo ou determinável de unidades de moeda.*

Moeda Funcional

3. Moeda funcional é a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera. O ambiente económico principal no qual uma entidade opera é normalmente aquele em que a entidade gera e gasta caixa. Uma entidade considera os seguintes factores ao determinar a sua moeda funcional:
   (1) A moeda:

[1] Que influencia principalmente os preços de venda dos bens e serviços (muitas vezes, esta será a moeda na qual os preços de venda dos seus bens e serviços estão denominados e liquidados); e

[2] Do país cujas forças competitivas e regulamentos determinam principalmente os preços de venda dos seus bens e serviços.

(2) A moeda que mais influencia os custos de mão-de-obra, de material e outros relativos ao fornecimento de bens e serviços (esta será muitas vezes a moeda na qual estes custos estão denominados e liquidados).

4. Quando os factores descritos no parágrafo acima não são suficientemente evidentes, de modo a que a entidade consiga tomar uma decisão com base neles, a entidade pode ainda considerar os seguintes factores para tal:

(1) A moeda na qual os fundos resultantes de financiamento são gerados;

(2) A moeda na qual os recebimentos relativos a actividades operacionais são normalmente retidos.

5. Os seguintes factores adicionais são considerados ao determinar a moeda funcional de uma unidade operacional estrangeira (agência, etc.), e se a sua moeda funcional é a mesma da entidade que relata:

(1) Se as actividades de uma unidade operacional estrangeira forem realizadas como extensão da entidade que relata, em vez de serem realizadas com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da primeira situação acontece quando a unidade operacional estrangeira apenas vende bens importados da entidade que relata e remete os proventos para esta; Um exemplo da segunda situação verifica-se quando a unidade operacional estrangeira acumula caixa e outros itens monetários, incorre em gastos, gera rendimento e obtém empréstimos, todos substancialmente na sua moeda local.

(2) Se as transacções com a entidade que relata forem uma proporção alta ou baixa das actividades da unidade operacional estrangeira.

(3) Se os fluxos de caixa das actividades da unidade operacional estrangeira afectarem directamente os fluxos de caixa da entidade que relata e se estiverem facilmente disponíveis para serem remetidos à mesma.

(4) Se os fluxos de caixa resultantes das actividades da unidade operacional estrangeira forem suficientes para servir o cumprimento da dívida existente e normalmente esperada sem que sejam disponibilizados fundos pela entidade que relata.

Na prática, e uma vez não serem evidentes todos estes factores, as decisões não podem ser tomadas facilmente, os gestores devem os considerar a todos, equiparando a sua importância e efeitos, para determinar a moeda funcional que representa o ambiente económico principal em que a entidade opera.

6. A moeda funcional de uma entidade reflecte as transacções subjacentes, acontecimentos e condições subjacentes que sejam relevantes para a mesma. Em conformidade, uma vez determinada, a moeda funcional não é alterada a menos que ocorra alguma alteração naquelas transacções, acontecimentos e condições subjacentes.

7. Uma entidade deve registar os seus lançamentos contabilísticos na moeda funcional, uma vez que a escolha da moeda funcional tem impacto directo nas demonstrações financeiras, não devendo, por isso, ser determinada de forma imprudente.

【Exemplo 1】Uma empresa comprou equipamento por €100.000, sendo a taxa de câmbio, à data da transacção, de €1=HK$9.6, isto é, o custo do equipamento é de $960.000.

Um mês mais tarde, a empresa liquidou a dívida, sendo a taxa de câmbio, nessa altura, de €1= HK9.5. Como resultado, a empresa realiza um ganho cambial de HK$10.000.

Se a empresa escolhe HK$ como sua moeda funcional, então deve registar um ganho cambial de HK$10.000. No entanto, se a empresa escolhe Euro (€) como moeda funcional, então não há ganhos, nem perdas cambiais.

Transacções em Moeda Estrangeira

8. Uma transacção em moeda estrangeira é uma transacção que seja denominada ou exija liquidação numa moeda estrangeira, incluindo transacções que resultem de quando uma entidade:
   (1) Compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja denominado numa moeda estrangeira;
   (2) Pede emprestado ou empresta fundos quando as quantias a pagar ou a receber sejam denominadas numa moeda estrangeira; ou
   (3) De outra forma adquire ou aliena activos ou incorre em ou liquida passivos, denominados numa moeda estrangeira.

9. Os tratamentos contabilísticos para transacções em moeda estrangeira incluem:
   (1) A transposição das moedas estrangeiras e correspondentes tratamentos contabilísticos na altura em que são efectuadas transacções em moeda estrangeira;
   (2) Os tratamentos para diferenças de transposição que surgem no final do período, como resultado de capitais próprios e passivos estrangeiros incorridos no decurso do negócio;
   (3) Os tratamentos para diferenças de câmbio incorridas na medida em que a taxa de câmbio usada no pagamento difere tanto da taxa adoptada para reconhecimento

inicial, como da taxa adoptada para transpor demonstrações financeiras anteriores.

10. Uma entidade deve criar contas estrangeiras correspondentes (ex. caixa em moeda estrangeira, depósitos em bancos estrangeiros, qualquer conta para liquidação de capitais próprios e passivos estrangeiros, etc.) na contabilização de transacções estrangeiras.

11. Quando uma entidade se encontra envolvida em transacções em moeda estrangeira, aquelas moedas são transpostas para a moeda funcional da entidade, aplicando taxas de câmbio apropriadas, e são registadas nessa moeda (moeda funcional); no registo das transacções relevantes, uma transacção em moeda estrangeira deve em princípio ser registada na moeda funcional, aplicando-se à quantia em moeda estrangeira a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transacção. A data de transacção é a data na qual a transacção primeiro se qualifica para reconhecimento de acordo com a norma. Por razões práticas, é normalmente usada uma taxa aproximada da taxa real à data da transacção. Por exemplo, pode ser usada uma taxa média para uma semana ou um mês, para todas as transacções em cada das moedas estrangeiras que ocorram durante esse período. No entanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa média para o período é inapropriada, sendo mais apropriado o uso da taxa de câmbio à vista na altura da transacção.

12. No final de um período (ex. fim de um mês, um quarto de ano), o saldo final para cada conta estrangeira (incluindo caixa em moeda estrangeira; depósitos bancários; capitais próprios e passivos representados em moeda estrangeira) devem ser transpostos para a moeda funcional, usando a taxa de fecho de mercado, devendo ser reconhecidas como resultados do período as diferenças cambiais entre a conta estrangeira saldada que é transposta na moeda funcional e o saldo final das contas correspondentes. Se o ganho ou perda cambial satisfizer as condições para capitalização de custos de empréstimos obtidos, deve então ser tratado de acordo com a norma correspondente.

【Exemplo 2】A moeda funcional de uma empresa é a pataca (MOP). A empresa compra mercadorias no valor de £10.000, sendo a taxa de câmbio à data da transacção de £1=MOP13.7 e a taxa de fecho para o período de £1=MOP13.9. Prepare os correspondentes lançamentos contabilísticos.

Lançamentos contabilísticos:
Á data da transacção

Débito:	Mercadorias	137.000	
Crédito:	Dívidas a terceiros		137.000

Reconhecimento de qualquer ganho ou perda de transacções correspondentes no final do período.

Débito:	Perda cambial	2.000	

Crédito:	Dívidas a terceiros	2.000
O saldo final de dívidas a terceiros é de $139.000.		

13. Quando uma entidade recebe investimentos de capital em moeda estrangeira, se a taxa de câmbio é fornecida em termos contratuais, então a transposição deve ser feita usando essa mesma taxa. Quaisquer diferenças cambiais resultantes da transposição dos activos correspondentes à taxa de câmbio à vista no dia que o capital estrangeiro é recebido são incluídas na conta de capital do proprietário. Pelo contrário, se a taxa de câmbio não é fornecida em termos contratuais, o capital deve ser então transposto usando a taxa de câmbio à vista no dia em que o capital estrangeiro é recebido.

【Exemplo 3】 Uma empresa recebeu um investimento de capital de €100.000 (EURO) de um accionista, sendo a taxa de câmbio de mercado no dia que o capital foi recebido de €1 =MOP10.3. Nos termos do contrato a taxa de câmbio é de €1 = MOP10.

Análise: A empresa deve transpor a quantia de capital estrangeiro recebido para MOP, usando a taxa de câmbio de mercado, registando-a na correspondente conta do activo, e registando o saldo estrangeiro na conta estrangeira. Por outro lado, a empresa deve também transpor a quantia de capital usando a taxa de câmbio fornecida em termos contratuais e registá-la na conta de capital. Quaisquer diferenças cambiais que surjam como resultado de diferentes taxas de câmbio usadas devem ser tratadas como reservas de capital.

Os lançamentos contabilísticos são como seguem:

Débito:	Caixa – EURO (€)	1.030.000	
Crédito:	Capital Social		1.000.000
Crédito:	Reservas de capital		30.000

Com base na informação acima, assuma que os termos do contrato não fornecem quaisquer taxas de câmbio. *Ceteris paribus*, os lançamentos contabilísticos são como seguem:

Débito:	Caixa – EURO (€)	1.030.000	
Crédito:	Capital social		1.030.000

Transposição de Itens á Data do Balanço

14. Podem surgir ganhos e perdas cambiais no final do período nas seguintes situações:
    (1) Diferenças incorridas quando a taxa de compra e venda adoptada em moedas estrangeiras difere dos valores registados, valores estes que usam ou a taxa de câmbio de mercado à data da transacção ou a taxa média;

(2) Quando a entidade possui activos e passivos estrangeiros, ganhos e perdas que resultam de alterações nesses activos e passivos estrangeiros como resultado de flutuações nas taxas de câmbio. Quando a taxa de câmbio sobe, os activos estrangeiros incorrem em ganhos cambiais. Quando a taxa de câmbio desce, os activos estrangeiros incorrem em perdas cambiais. Contrariamente, quando a taxa de câmbio sobe, os passivos estrangeiros incorrem em perdas. Quando a taxa de câmbio desce, os passivos estrangeiros incorrem em ganhos.

(3) Na liquidação de activos e passivos estrangeiros monetários ou na transposição monetária de activos e passivos estrangeiros a taxas diferentes daquelas em que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores.

15. À data do balanço, itens em moedas estrangeiras diferentes devem ser registados e apresentados, nas demonstrações financeiras, na moeda funcional. Os tratamentos contabilísticos para estes itens estrangeiros dependem da circunstância de estes serem itens monetários ou não monetários.

16. A característica principal de um item monetário é o direito de receber (activo) ou a obrigação de pagar (passivo) um número fixo ou determinado de unidades monetárias. Exemplos incluem: dívidas a terceiros, impostos a pagar, dívidas de terceiros, dividendos a receber, etc. Por outro lado, a característica principal de um item não monetário é a ausência do direito de receber ou a obrigação de pagar um número fixo ou determinado de unidades monetárias. Exemplos incluem: instalações, pré-pagamentos de bens e serviços, pagamentos diferidos, mercadorias, etc.

【Exemplo 4】Classifique os seguintes itens em itens monetários e itens não monetários:
(1) Instalações; (2) Dívidas de terceiros; (3) Rendimento pré-pago
(4) Contas de electricidade pré-pagas ; (5) Mais valias;
(6) Mercadorias (7) Provisões a liquidar em dinheiro;
(8) Dividendos que são reconhecidos como um passivo
Análise:
De acordo com a definição de item monetário, itens que devem ser classificados como itens monetários incluem dívidas a receber, provisões a serem liquidadas em dinheiro e dividendos que são reconhecidos como um passivo. Os restantes itens tais como instalações, dívidas a receber, rendimentos pré-pagos, contas de electricidade pré-pagas, mercadorias e mais valias devem ser classificados como itens não monetários.
Itens não monetários são itens que não têm o direito de receber (ou a obrigação de pagar) um número fixo ou determinável de unidades monetárias. Uma vez que não há um número fixo ou determinável de unidades de moeda a receber pelas instalações, as mercadorias e mais-valias devem ser classificadas como itens não monetários. Rendimentos pré-pagos e contas de electricidade pré-pagas também

são classificados como itens não monetários, devido ao facto de não serem liquidados em dinheiro. Distintamente são fornecimentos de serviços ou vendas de itens não monetários (artigos úteis) ou aquisição de serviços (fornecimento de electricidade), etc. De notar que uma provisão deve ser classificada como um item monetário se for liquidada em dinheiro. No entanto, se tal provisão for liquidada em troca de serviços ou outros itens não monetários, deve então ser classificada como um item não monetário.

17. Itens monetários em moeda estrangeira (tais como contas a pagar e contas a receber) devem ser transpostos usando a taxa de fecho. Diferenças de câmbio que surjam na liquidação de itens monetários ou na transposição de itens monetários a taxas diferentes daquelas em que foram transpostos no reconhecimento inicial durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que surgem.

18. Itens não monetários (tais como activos fixos tangíveis) que sejam mensurados, em moeda estrangeira, pelo custo histórico, devem ser transpostos usando a taxa de câmbio à data da transacção. Na prática, uma vez que a taxa de transposição é idêntica àquela usada no reconhecimento inicial, os itens não monetários não requerem tratamento contabilístico.

【Exemplo 5】 A moeda funcional de uma empresa é a patacas (MOP). Em Dezembro de 2005, a empresa compra algumas mercadorias no valor de £20.000. Estas mercadorias são transpostas e registadas usando a taxa de câmbio à data da transacção de £1=MOP14.0. A empresa apenas faz pagamentos em Janeiro de 2006, e as mercadorias permanecem no armazém no final do período. A taxa de câmbio no final de 2005 é de £1=MOP13.8. Determine o ganho ou perda de câmbio e prepare os correspondentes lançamentos contabilísticos.

Á data de compra:

Débito:	Mercadorias	280.000	
	Crédito: Dívidas a pagar		280.000

À data do balanço, as dívidas a pagar devem ser transpostos usando a taxa de fecho:

Débito:	Dívidas a pagar	4.000	
	Crédito: Ganhos cambiais		4.000

À data do balanço, os saldos correspondentes são como seguem:

Débito:	Mercadorias	280.000	
	Crédito: Dívidas a pagar		276.000

Reconhecimento de Diferenças de Câmbio

19. De acordo com o parágrafo 13.4 da norma, existe uma diferença de câmbio quando de uma transacção em moeda estrangeira resultem itens monetários e haja uma alteração na taxa de câmbio entre a data da transacção e a data da liquidação. Quando a transacção é liquidada dentro do mesmo período contabilístico em que ocorreu, todas as diferenças de câmbio são reconhecidas nesse período. No entanto, quando a transacção é liquidada num período contabilístico posterior, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

20. De acordo com a norma, quando um ganho ou perda num item não monetário é reconhecido directamente no capital próprio, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido directamente no capital próprio. Pelo contrário, quando um ganho ou perda num item não monetário é reconhecido nos resultados, qualquer componente de câmbio desse ganho ou perda deve ser reconhecido nos resultados. Por exemplo, uma vez que erros de períodos anteriores são ajustados directamente no capital próprio, qualquer diferença de câmbio daí resultante deve ser também reconhecida no capital próprio.

Transposição para a Moeda Funcional

21. Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações financeiras são apresentadas. Ao contrário da moeda funcional, uma entidade pode apresentar as suas demonstrações financeiras em qualquer moeda (moedas) de apresentação.

22. Uma entidade transpõe os seus resultados e posição financeira para a moeda de apresentação se: (1) a moeda de apresentação difere da moeda funcional da entidade; e (2) quando um grupo contém entidades individuais com moedas funcionais diferentes, os resultados e posição financeira de cada entidade são expressos numa moeda comum para que seja possível apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

23. De acordo com a norma, uma entidade pode transpor, para moedas de apresentação diferentes, as suas demonstrações financeiras preparadas em moeda estrangeira. Se a moeda funcional da entidade ou das suas subsidiárias diferirem da moeda de apresentação da entidade, a entidade deve transpor estas demonstrações financeiras para a moeda de apresentação, de acordo com a norma, de forma a se poder determinar a posição financeira e os resultados operacionais da entidade como um todo. A transposição de demonstrações financeiras em moeda estrangeira deve ser executada de acordo com os seguintes procedimentos:
    (1) Transposição do balanço. Activos e passivos para cada balanço apresentado devem ser transpostos à taxa de fecho à data desse balanço; excluindo os "resultados do período corrente", os outros componentes do capital próprio devem

ser transpostos usando a taxa à vista no dia em que os respectivos componentes foram registados.

(2) Transposição da demonstração de resultados. Itens de rendimentos e gastos de cada demonstração de resultados devem ser transpostos usando a taxa média do período ou a taxa de fecho.

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

A transposição de demonstrações financeiras estrangeiras traduz-se substancialmente na utilização do método da taxa corrente. À excepção de componentes de activos tais como capital e reservas de capital transpostas utilizando o custo histórico, os activos, passivos, rendimento, gastos e outros itens das demonstrações financeiras estrangeiras podem ser transpostos utilizando a taxa de fecho. No entanto, os itens de rendimento e de gasto podem igualmente ser transpostos utilizando a taxa média do período.

24. Na alienação de uma operação estrangeira, a quantia acumulada das diferenças de câmbio diferidas no componente separado do capital próprio relativo a essa unidade operacional estrangeira deve ser reconhecida nos resultados quando o ganho ou perda resultante da alienação for reconhecido.

【Exemplo 6】 A empresa ABC tem uma agência no estrangeiro (agência BCD), a qual tem um grau de autonomia substancial. A moeda funcional da agência é o EURO (€). O balanço e a demonstração de resultados da agência são apresentados abaixo. Tanto a moeda funcional como a moeda de apresentação da empresa ABC são a pataca (MOP). A taxa de câmbio no final de 2006 era de €1=MOP10.5, sendo a taxa média do ano de €1=MOP10.0. Transponha a demonstração de resultados e o balanço da agência BCD para a moeda de apresentação.

Agência BCD – Balanço (em 31 de Dezembro de 2006)

Activo	EURO (€)
Fixo tangível	240.000
Menos: depreciação acumulada	(40.000)
Dívidas a receber	10.000
Mercadorias	8.000
Caixa	17.000
Total	235.000
Passivos e Capital Próprio	
Dívidas a pagar	20.000
Impostos a pagar	5.000
Passivos de longo prazo	100.000
Fundo de maneio	80.000
Ganhos retidos	30.000

Total	235.000

Agência BCD – Demonstração de Resultados (de 2006)

Receitas	120.000
Custo das vendas	60.000
Resultado bruto	60.000
Custos Operacionais	24.000
Gastos em depreciação	10.000
Outras despesas	1.000
Resultado Líquido	25.000
Dividendos em dinheiro	(5.000)
Ganhos retidos iniciais	10.000
Ganhos retidos finais	30.000

Taxa de câmbio no início de 2006 €1 = MOP 10.5
Taxa de câmbio no final de 2006 €1 = MOP 9.5
Taxa de câmbio média em 2006 €1 = MOP 10.

Análise: De acordo com a norma, os activos e passivos no balanço devem ser transpostos usando a taxa de fecho à data do balanço de €1=MOP9.5, enquanto os itens na demonstração de resultados podem ser transpostos usando a taxa média do período contabilístico €1=MOP10 ou a taxa de fecho €1=MOP9.5. O capital, no balanço, deve ser transposto usando a taxa histórica €1=MOP10.5. Os ganhos ou perdas cambiais são as diferenças que surgem após todos os itens do balanço serem transpostos.

As demonstrações financeiras transpostas da agência BCD são as seguintes:

Agência BCD – Balanço

Activo	EURO	Taxa de Câmbio	MOP
Fixo tangível	240.000	9.5	2.280.000
Menos: depreciação acumulada	(40.000)	9.5	(380.000)
Dívidas a receber	10.000	9.5	95.000
Mercadorias	8.000	9.5	76.000
Caixa	17.000	9.5	161.500
Total	235.000		2.232.500
Passivos e Capital Próprio			
Dívidas a pagar	20.000	9.5	190.000
Impostos a pagar	5.000	9.5	47.500
Passivos de longo prazo	100.000	9.5	950.000
Fundo de maneio	80.000	10.5	840.000
Resultados retidos	30.000		307.500

Diferenças de câmbio[nota1]	-	(102.500)
Total	235.000	2.232.500

Agência BCD – Demonstração de Resultados

	EURO	Taxa de Câmbio	MOP
Réditos	120.000	10.0	1.200.000
Custo das vendas	60.000	10.0	600.000
Resultado bruto	60.000		600.000
Custos operacionais	24.000	10.0	240.000
Gastos em depreciações	10.000	10.0	100.000
Outros gastos	1.000	10.0	10.000
Resultado líquido	25.000		250.000
Dividendos em dinheiro	(5.000)	9.5	(47.500)
Resultados acumulados iniciais	10.000	10.5	105.000
Resultados acumulados finais	30.000		307.500

Uma perda cambial de $102.500 resultante de diferenças de transposição pode ser dividida em dois componentes:

(1) De itens de rendimentos e gastos, principalmente porque tais itens são transpostos usando quer a taxa à data da transacção, quer a taxa média, em vez da taxa de fecho.

Resultado líquido do período	= €25.000
Diferenças de transposição baseadas em demonstrações	= MOP250.000
Transposição usando a taxa de fecho	= MOP237.500
Perda cambial	= MOP237.500 – MOP250.000
	= (MOP12.500)

(2) Diferenças cambiais que surgem como resultado do uso da taxa de fecho para transpor activos líquidos iniciais (ou investimentos líquidos)

Activos líquidos iniciais	=	capital + resultados retidos
	=	€80.000 + €10.000
	=	€90.000
Uso da taxa de abertura @ 10.5	=	MOP945.000
Uso da taxa de fecho @ 9.5	=	MOP855.000
Perdas cambiais	=	MOP855.000 – MOP945.000
	=	(MOP90.000)
Perda cambial total por transposição	=	(MOP12.500) + (MOP90.000)
	=	(MOP102.500)

[note1] Diferença residual

De acordo com a norma, os ganhos ou perdas que surjam como resultado da transposição de demonstrações financeiras para a moeda de apresentação devem ser apresentados no capital próprio, e não devem ser reconhecidos como resultados. Isto porque tais diferenças de câmbio têm pouco ou nenhum efeito directo nos fluxos de caixa operacionais presentes ou futuros, e uma vez que a transposição é levada a cabo principalmente para efeitos de apresentação.

É patente no exemplo que, de acordo com a norma, taxas de câmbio diferentes devem ser usadas na transposição de itens do balanço e da demonstração de resultados. No entanto, há itens que são apresentados tanto no balanço, como na demonstração de resultados, tais como mercadorias finais, depreciações acumuladas (apresentadas como gastos em depreciações na demonstração de resultados) e por aí adiante. Taxas de câmbio diferentes são usadas para transpor estes itens nas demonstrações financeiras.

Divulgação

25. De acordo com a norma, uma entidade deve divulgar:
    (1) A política contabilística adoptada para transacções em moeda estrangeira;
    (2) A quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados do período;
    (3) As diferenças de câmbio líquidas classificadas num componente separado de capital próprio, e uma reconciliação da quantia de tais diferenças de câmbio no início e no fim do período.

26. Quando a moeda de apresentação é diferente da moeda funcional, esse facto deve ser declarado, juntamente com a razão para o uso de uma moeda de apresentação diferente. Quando houver uma alteração na moeda funcional, esse facto e a razão para alteração da moeda funcional devem ser divulgados.

【Exemplo 7】Seguem-se exemplos de divulgações:

(1) A moeda funcional da empresa é a pataca (MOP), mas uma vez que a moeda funcional da empresa-mãe é o dólar de Hong Kong (HKD), este é usado como moeda de apresentação.

(2) As transacções estrangeiras da empresa são contabilizadas usando a taxa média de cada mês.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 14

Acontecimentos Após a Data do Balanço

Objectivos e Âmbito

1. Esta norma deve ser aplicada ao tratamento contabilístico e divulgação de acontecimentos após a data do balanço. O objectivo desta norma é o de prescrever: (1) quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço; e (2) as divulgações que uma entidade deve dar acerca da data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data do balanço.

Definições

2. Os seguintes termos são usados nesta norma com o significado especificado:

Acontecimentos após a data do balanço *são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos: (1) aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e (2) aqueles que são indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).*

Continuidade *é considerar que a entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará no futuro previsível. É assumido que a entidade não tem nem a intenção, nem a necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações.*

3. A data do balanço refere-se ao fim de um ano operacional de uma entidade. De acordo com o Código Comercial de Macau, o exercício económico de uma entidade deve ser definido numa base anual, podendo decorrer entre as seguintes datas: de 1 de Abril a 31 de Março, de 1 de Julho a 30 de Junho, de 1 de Outubro a 30 de Setembro, ou de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro. Uma vez que o exercício fiscal, para efeito do imposto complementar de rendimentos da Região Administrativa Especial de Macau (RAEM), se inicia a 1 de Janeiro e termina a 31 de Dezembro de cada ano, a maioria das entidades da RAEM ajusta os seus exercícios económicos para coincidirem com aquele período (isto é o período situado entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro). A data do balanço é portanto 31 de Dezembro de cada ano. A data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão refere-se à data em que a administração da empresa autoriza a emissão das demonstrações financeiras (as demonstrações

financeiras são normalmente autorizadas em reuniões administrativas). De acordo com o Código Comercial de Macau, uma entidade é obrigada a preparar as contas anuais nos três meses posteriores ao encerramento de cada exercício, contas estas que serão submetidas a aprovação pelos accionistas em assembleias gerais anuais. Porque as contas anuais têm de ser disponibilizadas aos accionistas por altura da assembleia geral anual, as demonstrações financeiras têm de ser publicadas antes daquela assembleia, logo a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão não coincide com a data em que são aprovadas em assembleia geral.

Por exemplo: A 8 de Fevereiro de 2005, a gerência de uma entidade completa um esboço das demonstrações financeiras para o ano findo em 31 de Dezembro de 2005. A 18 de Fevereiro de 2006, a administração (o órgão administrativo) revê as demonstrações financeiras e autoriza a sua emissão em 18 de Fevereiro de 2006. A entidade anuncia os seus lucros, juntamente com outras informações financeiras, a 28 de Fevereiro de 2006. As demonstrações financeiras são disponibilizadas aos accionistas, e outros, a 1 de Março de 2006. Os accionistas aprovam as demonstrações financeiras em assembleia geral a 31 de Março de 2006 e as demonstrações financeiras aprovadas são então submetidas à entidade reguladora a 5 de Abril de 2006. A emissão das demonstrações financeiras é autorizada a 18 Fevereiro de 2006 (data da autorização de emissão pela administração).

4. Dois tipos de acontecimentos podem ser identificados: (1) aqueles que proporcionam prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); (2) aqueles que são indicativos de condições que surgiram após a data de balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Acontecimentos após a Data do Balanço que Dão Lugar a Ajustamentos

5. Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos são acontecimentos ocorridos entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, e que proporcionam provas novas ou adicionais de condições que existiam à data do balanço. As provas novas ou adicionais proporcionadas por estes acontecimentos desempenham um papel na reavaliação daqueles itens que já existiam à data do balanço. São então efectuados ajustamentos para reconhecer activos, passivos e capital próprio, bem como receitas e rendimentos do período relativo à data do balanço. Segundo o parágrafo 14.1 da norma, uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras de modo a reflectir acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos. O parágrafo 14.2 da norma proporciona exemplos de acontecimentos que dão lugar a ajustamentos:

(1) A resolução após a data do balanço de um caso judicial que confirma que a entidade já tinha uma obrigação presente à data do balanço. A entidade ajusta quaisquer provisões já reconhecidas previamente ou reconhece uma nova provisão, não divulgando meramente um passivo contingente.

O presente exemplo refere-se a uma obrigação presente que já existia, mas não houvera sido reconhecida nem previamente, nem à data do balanço. Provas novas ou adicionais são proporcionadas entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, provas estas que demonstram que as condições necessárias para o reconhecimento de passivos foram satisfeitas. Estes passivos devem então ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, devendo ser efectuados ajustamentos aos itens correspondentes. Do mesmo modo, se provas novas ou adicionais forem proporcionadas entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, devem ser feitos ajustamentos aos passivos que já foram reconhecidos à data do balanço. Por exemplo, a empresa ABC assina um contrato com a empresa DEF, em 2 de Agosto de 2006, para fornecimento de bens. A empresa DEF incorre em perdas económicas porque a entidade ABC não forneceu os bens atempadamente. Em Outubro de 2006, a empresa DEF inicia um processo judicial exigindo $500.000 de indemnização pelas perdas económicas incorridas. Uma vez que o processo ainda está a decorrer, em 31 de Dezembro de 2006 ainda não se chegou a uma decisão. Em face das provas fornecidas, a empresa ABC espera perder o litígio, prevendo uma indemnização de $200.000, que reconhece com base naquela previsão. Chega-se a uma decisão em 1 de Marco de 2007, antes da data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, e a empresa ABC tem afinal de pagar o montante $450.000 a título de indemnização. Ambas as empresas aceitam a decisão do tribunal e concordam em não recorrer da decisão. Nestes termos, a empresa ABC deve proceder a um ajustamento apropriado à provisão correspondente, aos emolumentos ou gastos, etc. nas demonstrações financeiras preparadas à data do balanço.

(2) A recepção de informação após a data do balanço que indique que um activo estava em imparidade à data do balanço, ou que a quantia da perda por imparidade anteriormente reconhecida para esse activo necessita de ser ajustada. Este exemplo refere-se à situação onde, à luz da informação disponível à data do balanço, se decide que um determinado activo poderá estar em imparidade ou perdido, mas ainda não é reconhecido, sendo o valor reflectido nas demonstrações financeiras o resultante da melhor previsão possível. No entanto, provas novas ou adicionais surgidas entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras sugerem que um activo estava efectivamente perdido ou em imparidade e, portanto, a previsão feita à data do balanço deve ser revista.

[1] A falência de um cliente que ocorreu após a data do balanço normalmente confirma que a perda já existia à data do balanço nos dívidas a receber e que a entidade precisa de ajustar a quantia escriturada daquelas dívidas. Por exemplo: a empresa ABC tem direito a receber o montante de $560.000, resultante de vendas, esperando recebê-lo em 10 de Novembro de 2006. No entanto, a empresa ABC ainda está por receber tal dívida em 31 de Dezembro de 2006, e está ciente de que como a empresa BCD está a passar por dificuldades financeiras, pagamentos não serão recebidos num futuro próximo, pelo que uma provisão para dívidas de cobrança duvidosa de 2% é criada para aquela dívida. A 10 de Fevereiro de 2007, e antes da empresa ABC emitir as suas demonstrações financeiras, a empresa BCD anuncia a sua falência, não indo ser capaz de proceder a parte dos pagamentos por ela devidos. Deste exemplo se depreende que a empresa ABC já estava ciente das dificuldades financeiras da empresa BCD em 31 de Dezembro de 2006 (isto é, à data do balanço). O facto da empresa BCD estar a passar por dificuldades financeiras já é conhecido, não havendo, no entanto, provas concretas que o confirmem. Apenas em 10 de Fevereiro de 2007 é que a empresa ABC recebe o anúncio da falência da empresa BCD e de que os pagamentos não serão recebidos. Ou seja, provas novas ou adicionais são proporcionadas em 10 de Fevereiro de 2007 relativamente a condições que já existiam em 31 de Dezembro de 2006, o que confirma a necessidade da criação da provisão para dívidas de cobrança duvidosa a partir da dívida a receber, à data do balanço, e de se ajustar a quantia dos itens correspondentes no balanço.

[2] A venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do seu valor realizável líquido à data do balanço.
Por exemplo: Em 31 de Dezembro de 2006, a empresa ABC tem alguns inventários valorizados pelo seu custo, no montante de $250.000. No entanto, a 1 de Fevereiro de 2007, um seu concorrente baixa o preço de venda de produtos similares. Logo, o preço de venda dos inventários da empresa ABC, mensurado pela sua quantidade, seria de $200.000. Uma vez que o concorrente da empresa ABC demorou algum tempo a determinar a sua vantagem competitiva, o corte no preço, por este, foi possível devido a investimentos efectuados no passado no sentido de tornar a produção mais eficiente, reduzindo assim o custo das suas mercadorias. Por outro lado, a empresa ABC investiu consideravelmente menos em técnicas de produção, pelo que os factores que determinaram a queda dos preços já existiam à data do balanço. O preço de venda das mercadorias após a data do balanço pode dar evidências sobre o seu valor realizável líquido à data daquele, devendo por isso ter sido efectuados ajustamentos aos itens correspondentes nas demonstrações financeiras.

(3) A determinação após a data do balanço do custo de activos comprados, ou os proventos de activos vendidos, antes da data do balanço.

Este exemplo refere-se à situação onde, antes da data do balanço, activos foram comprados ou vendidos, tal como acordado pelas partes, tendo todos os riscos e vantagens inerentes à titularidade sido transferidas. No entanto, o custo do activo comprado e o provento do activo vendido são apenas determinados no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Uma vez que transacções já tiveram lugar antes da data do balanço, elas devem ser tratadas como acontecimentos que dão lugar a ajustamentos. Por exemplo: a empresa ABC tem uma máquina de uso pessoal, com uma quantia escriturada líquida de $1milhão, que é vendida à empresa BCD em Dezembro de 2006. No entanto, o preço de venda da máquina apenas é determinado em Janeiro de 2007, (antes de ser autorizada a emissão das demonstrações financeiras) no valor de $1.2 milhões. Uma vez que a transacção teve lugar antes da data do balanço, mas o preço é apenas determinado no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, ajustamentos devem ser feitos aos itens correspondentes nas demonstrações financeiras preparadas em 31 de Dezembro de 2006, reconhecendo-se o montante de $200.000 como mais-valias resultantes da venda.

(4) A determinação após a data do balanço da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse a obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data.

Este exemplo refere-se à quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus referentes ao período das demonstrações financeiras, reconhecida no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Em condições normais, uma entidade fecha as suas contas e determina o seu resultado em 31 de Dezembro. No entanto, este processo pode levar algum tempo e, na maioria dos casos, a quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus é apenas determinada no ano económico posterior. Se a entidade tivesse a obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de efectuar tais pagamentos em consequência de acontecimentos anteriores a essa data, tal deve ser tratado como um acontecimento que dá lugar a ajustamentos. Por exemplo, relativamente ao pagamento de bónus, uma entidade tem uma obrigação legal para com os seus empregados se um plano de repartição de lucros é providenciado no contrato de trabalho, isto é, se cada empregado tem direito a uma certa percentagem do lucro anual da entidade como bónus. Do mesmo modo, segundo outros planos de repartição de lucros, um empregado só tem direito a uma participação nos lucros após um determinado período de tempo de serviço. Uma obrigação construtiva é então estabelecida segundo tais planos, porque a quantia a pagar pela entidade aumentará se o empregado atingir um

determinado período de tempo de serviço. A obrigação presente legal ou construtiva é uma forma de dispêndio baseado nos lucros do ano financeiro anterior e portanto deve ser tratada como um acontecimento que dá lugar a ajustamentos. Por exemplo: o plano de repartição de lucros da empresa ABC requer uma determinada percentagem do lucro líquido corrente para ser distribuído por todos os empregados que prestaram serviço durante o ano. Assumindo que nenhum empregado deixou a empresa durante o ano, a proporção do lucro líquido a distribuir seria de 3% do lucro líquido corrente. No entanto, a empresa prevê que a proporção baixe para 2.5% do lucro líquido corrente devido a transferências de pessoal. Daí que reconheça 2.5% do lucro líquido corrente como um passivo e, ao mesmo tempo, como um gasto.

Não obstante, quaisquer dividendos propostos pagos aos accionistas pela gerência após a data do balanço não devem ser reconhecidos como um passivo à data do balanço. Em vez disso, devem ser tratados como um acontecimento que não dá lugar a ajustamentos, e devem ser divulgados nas notas às demonstrações financeiras. Não devem ser tratados como um acontecimento que dá lugar a ajustamentos porque os dividendos propostos pela gerência antes da data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras deveriam ser autorizados eventualmente na assembleia geral anterior ao reconhecimento ter lugar. Daí que dividendos a distribuir não estão de acordo com os critérios estabelecidos para uma obrigação presente segundo a Norma Sucinta de Relato Financeiro 8 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e não constitui um verdadeiro passivo.

(5) A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estão incorrectas.

Este exemplo refere-se a erros contabilísticos materiais que existiram no período relativo ao balanço ou em quaisquer períodos anteriores, descobertos no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Tais erros contabilísticos materiais são tratados como acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos, pelo que ajustamentos devem ser efectuados aos itens correspondentes do balanço. Tratamentos contabilísticos gerais para erros contabilísticos materiais verificados em períodos prévios devem ser levados a cabo de acordo com a Norma Sucinta de Relato Financeiro 2 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

6. Seguem-se alguns exemplos do tratamento a dar a acontecimentos que dão lugar a ajustamentos:

Em Julho de 2006, a empresa ABC vende alguns produtos à empresa BCD, pelo preço de $580.000. A empresa BCD recebe os bens comprados em Agosto, os quais são inspeccionados e aceites. Segundo o contrato, a empresa BCD deve fazer o respectivo pagamento até um mês após a recepção dos bens comprados. Uma vez que está a passar

por dificuldades financeiras, aquela empresa ainda não efectuou o pagamento em 31 de Dezembro de 2006. Quando a empresa ABC prepara as suas demonstrações financeiras, em 31 de Dezembro de 2006, extrai $11.600 de provisões para dívidas de cobrança duvidosa (assuma que a proporção para provisões para dívidas de cobrança duvidosa é 2%), pelo que o valor líquido das dívidas a receber, no balanço, é de $568.400 (580.000-11.600) em 31 de Dezembro de 2006. A 2 de Fevereiro de 2007, a empresa ABC é informada que a empresa BCD está em processo de liquidação, e não poderá proceder a parte do pagamento. Prevê-se que a empresa ABC receba 40% do pagamento devido (assuma que as demonstrações financeiras são emitidas em 20 de Marco do ano seguinte).

Quando a empresa ABC é notificada, deve decidir que se encontra diante de um acontecimento que dá lugar a ajustamentos após a data do balanço, acontecimento que deve ser tratado de acordo com os princípios de tratamento de acontecimentos que dão lugar a ajustamentos, como se segue:

(1) Provisão para Dívidas de Cobrança Duvidosa:

Provisão para Dívidas de Cobrança Duvidosa = 580.000 X 60% - 11.600
= $336.400

Débito:	Gastos com dívidas de cobrança duvidosa	336.400	
Crédito	Provisão para dívidas de cobrança duvidosa		336.400

(2) Ajustamento no Imposto sobre o Rendimento a pagar:

Segundo a Norma Sucinta de Relato Financeiro 12 – Imposto sobre o Rendimento, os gastos de imposto sobre o rendimento corrente é determinado a partir dos lucros tributáveis correntes e, portanto, deve ser considerado o efeito que a provisão para dívidas de cobrança duvidosa tem sobre os lucros tributáveis, e o seu efeito no imposto sobre o rendimento. Supondo que o exemplo acima está de acordo com o número 2 do artigo 25.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, as provisões para dívidas de cobrança duvidosa não devem exceder 2% das dívidas de terceiros. Uma vez que as provisões para dívidas de cobrança duvidosa que excedam a quantia permitida nos regulamentos não devem ser consideradas como gastos de impostos, não é necessário fazer ajustamentos ao imposto a pagar.

Acontecimentos Após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

7. Acontecimentos que não dão lugar a ajustamentos são acontecimentos que ocorrem entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras, e que não afectam as condições existentes à data do balanço. No entanto, se estes acontecimentos forem reais, e a sua não divulgação puder influenciar a decisão económica dos utentes das demonstrações financeiras, devem os mesmos ser divulgados nas notas das demonstrações financeiras. De acordo com o parágrafo 14.3 da norma, uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas

demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos. Em vez disso, e de acordo com o parágrafo 14.8 da norma, para cada categoria material de acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos, uma entidade deve divulgar a natureza do acontecimento e uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal previsão não pode ser feita.

8. Um exemplo de um acontecimento à data do balanço que não dá lugar a ajustamentos, fornecido no parágrafo 14.4 da norma, é o de o declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras. O declínio no valor de mercado não se relaciona normalmente com as condições dos investimentos à data do balanço, mas reflecte circunstâncias que surgiram posteriormente. Uma entidade não ajusta as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras relativas aos investimentos. De forma semelhante, a entidade não actualiza as quantias divulgadas relativas aos investimentos à data do balanço, embora possa necessitar de dar divulgações adicionais de acordo com o parágrafo 14.8.

O Parágrafo 14.5 da norma dá exemplos de acontecimentos após a data do balaço que não dão lugar a ajustamentos:

(1) Anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional, alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação, ou a celebração de acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos.

Este exemplo refere-se ao anúncio, por parte da entidade, de um plano para descontinuar uma unidade operacional no período entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Tal acontecimento não tem qualquer efeito na situação existente à data do balanço, mas como é real, e com o objectivo de informar atempadamente os investidores e outros utentes das demonstrações financeiras, o mesmo deve ser divulgado nas notas das demonstrações financeiras.

(2) Compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo.

Este exemplo refere-se à aquisição ou alienação de activos em grandes quantidades ou à expropriação de activos importantes pelo governo no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Apesar de tais acontecimentos não terem efeitos na situação existente à data do balanço, ainda assim devem ser divulgados nas notas explicativas às demonstrações financeiras, de forma a atempadamente informar os investidores e demais utentes das demonstrações financeiras.

(3) A destruição, por um incêndio, de uma importante instalação de produção após a data do balanço.

Este exemplo refere-se à perda de activos incorrida como resultado de desastres naturais no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. A perda de activos incorrida resultante de desastres naturais não pode ser determinada pela entidade de um modo objectivo. No entanto, se os efeitos de tais acontecimentos na situação da entidade não forem divulgados, eles podem levar a incorrectos entendimentos por parte dos utentes das demonstrações financeiras, o que pode afectar a sua tomada de decisões. Daí que as perdas incorridas resultantes de desastres naturais devam ser divulgadas nas notas explicativas das demonstrações financeiras, como acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos.

(4) Celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas.

Este exemplo refere-se à situação em que a entidade celebra compromissos significativos ou passivos contingentes com outras entidades no período entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Por exemplo, emitir garantias significativas. Sendo a entidade fiadora, poderá ter de assumir vários passivos se a entidade fiada não cumprir com os termos do contrato. De modo a transmitir atempadamente tal informação aos investidores e demais utentes das demonstrações financeiras, estes acontecimentos devem ser divulgados nas notas explicativas das demonstrações financeiras.

(5) Iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço.

Este exemplo refere-se a processos judiciais importantes que surgem no período situado entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. Uma vez que estes acontecimentos são consideravelmente substanciais, e de modo a evitar que os investidores e os demais utentes das demonstrações financeiras possam ser sujeitos de entendimentos incorrectos, estes acontecimentos devem ser divulgados nas notas explicativas das demonstrações financeiras.

9. Tratamento de dividendos. De acordo com o parágrafo 14.6 da norma, relativamente aos detentores de capital próprio, se os dividendos forem declarados após a data do balanço, uma entidade não deve reconhecer aqueles dividendos como um passivo à data do balanço. As entidades devem atentar na Norma Sucinta de Relato Financeiro 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras, nos termos da qual os dividendos devem ser divulgados nas notas às demonstrações financeiras.

Continuidade

10. De acordo com o parágrafo 14.7 da norma, uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se a gerência determinar após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo. A deterioração dos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de avaliar se a consideração de continuidade é ainda apropriada. Se tal consideração já não for apropriada, o efeito é tão profundo que esta norma requer uma mudança fundamental nas bases de contabilidade, ao invés de um ajustamento às quantias reconhecidas dentro das bases originais de contabilidade.

11. A Norma Sucinta de Relato Financeiro 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras especifica as divulgações que se exigem se:
    (1) As demonstrações financeiras não são preparadas numa base de continuidade; ou
    (2) A gerência está a par de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que podem suscitar dúvidas significantes sobre a susceptibilidade da empresa continuar como uma empresa em continuidade. Os acontecimentos ou condições que requerem divulgação podem surgir após a data do balanço.

Divulgação

12. De acordo com o parágrafo 14.8 da norma, se acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos são materiais, a não divulgação pode influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras. Do mesmo modo, uma entidade deve divulgar o seguinte para cada categoria material de acontecimentos após a data de balanço que não dão lugar a ajustamentos: (1) a natureza do acontecimento; e (2) uma estimativa do efeito financeiro, ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

13. De acordo com o parágrafo 14.9 da norma, se uma entidade receber informação após a data do balanço acerca de condições que existiam a data do balanço, ela deve actualizar as divulgações que se relacionem com essas condições, à luz da nova informação. Em alguns casos, uma entidade necessita de actualizar as divulgações nas suas demonstrações financeiras para reflectir as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afectam as quantias que a entidade reconhece nas suas demonstrações financeiras. Um exemplo da necessidade de actualizar divulgações é o de se tornarem disponíveis evidências após a data do balanço acerca de um passivo contingente que existia à data do balanço. Além de considerar se deve ou não reconhecer ou alterar uma provisão segundo a Norma Sucinta de Relato Financeiro 8 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, a entidade deve actualizar as suas divulgações acerca do passivo contingente, à luz dessa evidência.

14. De acordo com o parágrafo 14.10 da norma, uma entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem forneceu essa autorização. À luz dos requisitos desta norma, a entidade deve considerar os acontecimentos materiais, favoráveis e desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data em que é autorizada a emissão das demonstrações financeiras. As quantias reconhecidas no balanço devem ser ajustadas ou divulgações apropriadas efectuadas nas notas às demonstrações financeiras, de acordo com a natureza do acontecimento. É importante, aquando do uso das demonstrações financeiras, ter em atenção o período de tempo coberto pelas considerações acima. A entidade tem de divulgar a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras, para que os utentes dessas demonstrações financeiras se apercebam do período de tempo relativamente ao qual acontecimentos significantes foram incluídos na informação contida nas demonstrações financeiras.

Exemplos de Divulgação de Acontecimentos Após a Data do Balanço que Não Dão Lugar a Ajustamentos

Extracto das Notas

Acontecimentos após a data do balanço

(1) Em 12 de Janeiro de 2007, a Ankerson Ltd contrai um empréstimo de MOP 10milhões com o Banco da China, por um período de 1 ano. A empresa emitiu garantias para esse empréstimo.

(2) Em 31 de Janeiro de 2007, a empresa celebrou contratos com a Macao BaoHua Ltd e a ZhuHai MingHua Ltd, para a criação de uma empresa de responsabilidade limitada em ZhuHai., chamada ZhuHai Properties Ltd. A empresa contribuiria aproximadamente com $5 milhões em capital, para 51% do capital próprio da empresa de responsabilidade limitada.

(3) Em 5 de Fevereiro de 2007, a LiTian Ltd iniciou um processo judicial contra a empresa, por violação de patente na produção e revenda do novo produto da empresa (software contabilístico), e exigiu uma indemnização de $5 milhões. O processo está ainda a decorrer.

Aprovação das Demonstrações Financeiras

Estas demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão pela administração da empresa em 20 de Março de 2007.

Guia para a Aplicação da Norma Sucinta de Relato Financeiro 15

Divulgações de Partes Relacionadas

Objectivos e Âmbito

1. O objectivo desta norma é o de garantir que as demonstrações financeiras de uma entidade contêm as divulgações necessárias para alertar para a possibilidade da sua posição financeira e resultados poderem ter sido afectados pela existência de partes relacionadas e por transacções e saldos pendentes com tais partes.

2. Relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal no universo comercial e empresarial. Um relacionamento com uma parte relacionada pode ter efeitos nas transacções entre a entidade e outras partes e efeitos nos resultados e na posição financeira dessa entidade. Partes relacionadas podem participar em transacções em que partes não relacionadas não poderiam. Transacções entre partes relacionadas podem não ser feitas com as mesmas quantias que transacções entre partes não relacionadas. Isto poderá também ter efeitos na posição financeira e resultados da entidade.

Definições

3. Os seguintes termos são usados na norma com os significados especificados:
   (1) **Parte relacionada**, *uma parte está relacionada com uma entidade se:*
      【1】 *directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:*
         [i] controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (incluindo empresas-mãe, subsidiárias, e subsidiárias colegas);
         [ii] tiver interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a entidade; ou
         [iii] tiver um controlo conjunto sobre a entidade;
      【2】 *a parte for uma associada da entidade*;
      【3】 *a parte for um empreendimento conjunto em que a entidade é um empreendedor;*
      【4】 *a parte for membro do pessoal chave da gerência da entidade ou da sua empresa mãe*;
      【5】 *a parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido em **[1]** ou **[4]***;
      【6】 *a parte for uma entidade controlada, controlada conjuntamente ou significativamente influenciada por, ou em que o poder de voto*

*significativo nessa entidade reside em, directa ou indirectamente, qualquer indivíduo referido em **[4]** ou **[5]**; ou*

【7】 *a parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.*

Controlo *é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades.*

Influência significante *é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não é o controlo sobre essas políticas. Influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo.*

Empresa-mãe *é a entidade que detém mais de uma subsidiária.*

Uma **subsidiária** *é uma entidade controlada por outra entidade (conhecida por empresa-mãe), incluindo uma entidade não pertencente ao grupo, tal como de uma parceria.*

Um **empreendimento conjunto** *é um acordo contratual na qual duas ou mais partes assumem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto.*

Uma **associada** *é uma entidade, incluindo uma empresa não pertencente ao grupo, tal como numa parceria, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem uma subsidiária, nem parte interessada no empreendimento conjunto.*

Controlo conjunto *é a partilha de controlo acordada contratualmente de uma actividade económica.*

Membros próximos da família de um indivíduo *são aqueles membros da família que se espera que influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:*

【1】 *o parceiro doméstico e filhos do indivíduo;*

【2】 *filhos do parceiro doméstico do indivíduo; e*

【3】 *dependentes do indivíduo ou do parceiro doméstico do indivíduo.*

Pessoal chave da gerência *são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, directa ou indirectamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.*

Uma **transacção com parte relacionada** *é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de haver ou não um débito de preço.*

4. Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas actividades. Diz-se que uma entidade tem controlo quando tem a capacidade de influenciar as políticas financeiras e operacionais de outra entidade. O objectivo principal de se ter controlo é o de se obterem benefícios das actividades da entidade. O controlo pode ser obtido por uma das seguintes formas:

(1) Através da obtenção de direitos de propriedade, isto é, quando uma parte detém a titularidade de mais de metade dos direitos de voto de outra entidade:

① Controlo directo - quando uma parte detém directamente mais de metade do capital com direito de voto de uma outra parte. Por exemplo, a entidade ABC detém 51% do capital com direito de voto da entidade BCD. Logo, a entidade ABC tem controlo directo sobre a entidade BCD.

② Controlo indirecto - quando a parte está indirectamente na posse de mais de metade do capital com direito de voto de uma outra parte. O controlo indirecto refere-se à situação onde uma parte detém mais de metade do capital com direito de voto da subsidiária de uma sua subsidiária. Por exemplo, a entidade ABC detém 60% do capital com direito de voto da entidade BCD e esta, por sua vez, detém 60% do capital com direito de voto da entidade CDE. Logo, a entidade ABC tem controlo sobre a entidade CDE.

③ Quando uma parte tem controlo directo e indirecto sobre mais de metade do capital com direito de voto de outra parte. Tal sucede quando, apesar de uma parte deter menos de metade dos direitos de voto de outra entidade, após combinar o seu capital com direito de voto o de uma sua subsidiária, passa a deter mais de metade do capital com direito de voto. Por exemplo, a entidade ABC detém 40 % do capital com direito de voto da entidade CDE, e 60% do capital da entidade BCD, enquanto a entidade BCD detém 15% do capital com direito de voto da entidade CDE. A entidade ABC teria controlo sobre a entidade CDE adicionando o seu capital com direito de voto directo e indirecto.

(2) Por outras formas:

① Controlando as políticas financeiras e operacionais através de acordos ou pactos sociais;

② Tendo o direito de nomear ou exonerar a maioria dos membros do conselho de administração ou órgão equivalente;

③ Tendo mais de metade dos direitos de voto nas reuniões do conselho de administração ou órgão equivalente.

【E.g.1】Condições de relacionamentos de partes relacionadas de controlo:

1. O Sr. Lee detém 80% do capital com direito de voto da empresa ABC.
2. A empresa ABC detém 45% do capital com direito de voto da empresa BCD, mas 5 dos 9 membros do conselho de administração da empresa BCD são nomeados pela empresa A.

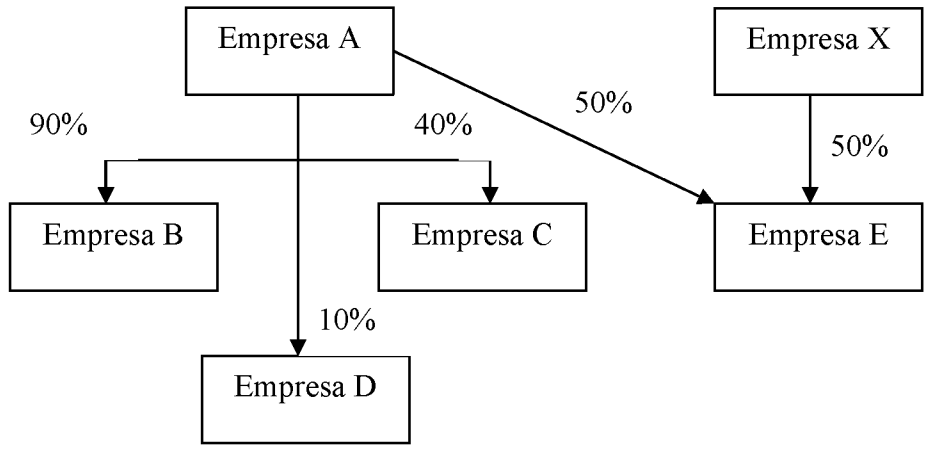
5. Influência significativa é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais de uma entidade, mas não é o controlo sobre essas políticas. Diz-se que uma entidade tem influência significativa quando detém entre 20 e 50% do capital com direito de voto de outra entidade. Uma entidade demonstra ter influência significativa nas seguintes situações:
   (1) Representação no conselho de administração ou órgão equivalente da entidade investida;
   (2) Participação no processo de construção de políticas, incluindo participação nas decisões sobre dividendos ou outras distribuições;
   (3) Substituição do pessoal de gestão;
   (4) Fornecimento de informação técnica essencial.

【E.g.2】 A empresa ABC detém 35% do capital com direito de voto da empresa BCD. Os restantes 65% do capital com direito de voto são detidos por outros investidores, mas nenhum deles detém mais de 10%. Logo, as empresas ABC e BCD são partes relacionadas, uma vez que a empresa ABC tem influência significativa sobre as decisões financeiras e operacionais da empresa BCD, mais do que os restantes investidores.

6. Um empreendimento conjunto é um acordo contratual em que entre duas ou mais partes assumem uma actividade económica que está sujeita a controlo conjunto. Quando duas ou mais partes ou pessoas têm controlo conjunto sobre uma entidade, diz-se que são empreendedores conjuntos da entidade. A característica principal de um empreendimento conjunto é a de que nenhuma das partes investidoras pode tomar decisões individuais no que diz respeito às políticas financeiras e operacionais da entidade em que investiram, e de que tais decisões têm de ser tomadas em conjunto por ambas as partes. Empreendimentos conjuntos também são caracterizados por: (1) dois ou mais empreendedores conjuntos estarem unidos por um acordo contratual; (2) o acordo contratual estabelecer um controlo conjunto. O controlo conjunto é o alicerce dos empreendimentos conjuntos e quando duas ou mais partes têm controlo conjunto sobre uma entidade, diz-se que tal entidade é um empreendimento conjunto.

7. Uma associada é uma entidade sobre a qual um investidor tem influência significativa e que não é nem subsidiária, nem parte interessada no empreendimento conjunto. Uma entidade ou pessoa normalmente é vista como tendo influência significativa sobre a entidade em que investiu quando detém entre 20 e 50% do capital com direito de voto, quer directa ou indirectamente, isto é, diz-se que a empresa em que investiu é uma associada do investidor.

【E.g.3】Determinar quais destes empresas são partes relacionadas da empresa ABC



Análise:
A empresa BCD é uma parte relacionada da empresa ABC, porque esta última tem controlo sobre aquela.
A empresa CDE é uma parte relacionada da empresa ABC, porque esta última pode provavelmente ter influência significativa sobre aquela.
A empresa EFG é uma parte relacionada da empresa ABC, porque esta última é um empreendedor conjunto da empresa EFG.
Ambas as empresas DEF e XYZ não são partes relacionadas da empresa ABC, porque a empresa ABC não tem influência significativa sobre a empresa DEF, e as empresas XYZ e ABC são somente empreendedores de investimentos conjuntos e não partes relacionadas.

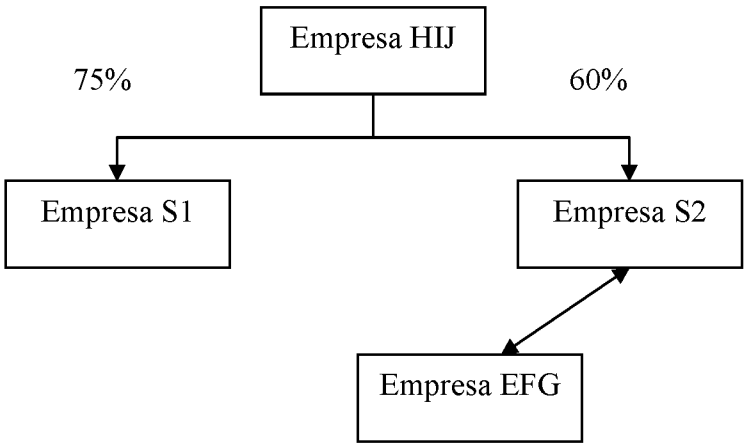
8. Pessoal chave de gerência são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade, tais como administradores, directores, administradores financeiros e pessoal responsável pela execução das políticas, os quais têm papéis decisivos nas políticas financeiras e operacionais da entidade.

9. Membros íntimos da família de um indivíduo são aqueles membros da família que se espera influenciem, ou sejam influenciados por, esse indivíduo nos seus negócios com a entidade. Podem incluir:
   (1) O parceiro doméstico e filhos do indivíduo;
   (2) Filhos do parceiro doméstico do indivíduo; e
   (3) Dependentes do indivíduo ou do seu parceiro doméstico.

10. Um empreendimento constitui um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade ou de qualquer entidade que é parte relacionada da entidade. Em condições normais, tanto a entidade, como o empregado fazem uma contribuição

conjunta para estes planos de benefícios. A entidade considera tais contribuições como gastos, e a quantia obtida pelo empregado como benefício é determinada pelos termos do respectivo plano.

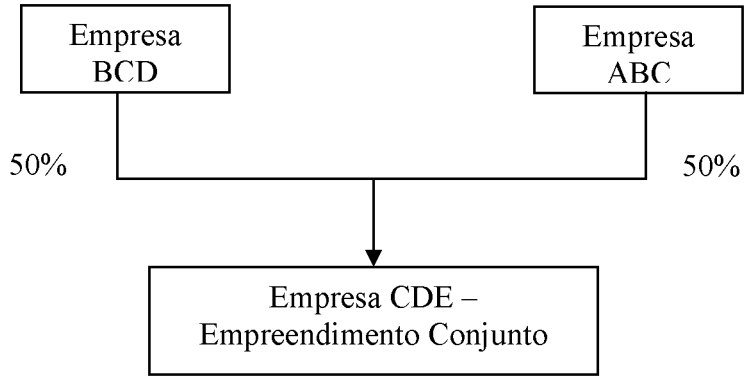
【E.g.4】 A empresa HIJ tem duas empresas subsidiárias, a empresa S1 e S2 respectivamente. A empresa EFG gere os fundos de pensões e providência dos empregados da empresa S2. Determine quais das seguintes são partes relacionadas da empresa EFG.



A empresa EFG é uma parte relacionada da empresa S2, uma vez que gere o plano de benefícios dos empregados da empresa S2.
A empresa EFG é tambem uma parte relacionada da empresa HIJ, uma vez que a empresa S2 é uma subsidiária da empresa HIJ.
A empresa EFG também é uma parte relacionada da empresa S1, uma vez que tanto a empresa S1 como a empresa S2 são subsidiárias semelhantes.

11. No contexto desta norma, não são necessariamente partes relacionadas as seguintes:
    (1) Duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gerência em comum;
    (2) Dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto;
    (3) Simplesmente em virtude das suas relações normais com uma entidade:
        [1] Entidades que proporcionam financiamentos;
        [2] Sindicatos;
        [3] Serviços públicos; e
        [4] Departamentos e agências governamentais.
        Embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões.
    (4) Um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transaccione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

【E.g.5】Determine quais das seguintes são partes relacionadas:



As empresas ABC e CDE; as empresas BCD e CDE são partes relacionadas, mas as empresas ABC e BCD não são partes relacionadas.

12. Uma entidade deve identificar se existem relações de partes relacionadas, e se aconteceram transacções entre aquelas partes relacionadas na preparação das respectivas demonstrações financeiras. Considerando cada relacionamento de parte relacionada possível, atenção deve ser dada para a substância daquele relacionamento e não meramente para a sua forma legal. Por exemplo, o conselho de administração tanto da empresa ABC, como da empresa BCD é constituído por 8 e 9 membros, respectivamente, com sete membros em comum. Uma vez que a maioria do pessoal de gerência é comum, as empresas ABC e BCD são consideradas como partes relacionadas, quer a empresa ABC detenha ou não capital com direito de voto na empresa BCD.

Divulgação

13. Os relacionamentos entre a empresa-mãe e as subsidiárias devem ser divulgados, independentemente de ter havido ou não transacções entre essas partes relacionadas. Uma entidade deve divulgar o nome da entidade empresa-mãe. Ou seja, uma relação de partes relacionadas deve ser divulgada quando há uma relação de controlo entre as entidades, independentemente de terem existido transacções entre elas. No entanto, o nome da parte que detém o controlo em última instância não precisa de ser divulgado.

【Exemplo 6】A empresa ABC detém 100% do controlo sobre a empresa BCD, e a empresa BCD detém, por sua vez, 75% do capital com direito de voto da empresa CDE. Logo, a empresa CDE deve divulgar, nas suas demonstrações financeiras, o facto de a empresa BCD ser a empresa-mãe, mas não precisa de divulgar o seu relacionamento com a empresa ABC.

A empresa CDE deve divulgar o seguinte nas notas às demonstrações financeiras:

A empresa está registada como uma empresa de responsabilidade limitada em Macau, desde 4 de Outubro de 1995. A empresa BCD detém 75 % do capital próprio da empresa.

14. Uma entidade deve divulgar a remuneração total do pessoal chave da gerência e de cada uma das seguintes categorias: remunerações, salários, pensões, contribuições para fundos de providência, subsídios, compensações para férias, direito a dividendos ou títulos obrigacionistas, partilha de lucros e bónus, e benefícios não monetários.

15. Se tiver havido transacções entre partes relacionadas, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informação sobre as transacções e saldos pendentes necessária para a compreensão do potencial efeito do relacionamento nas demonstrações financeiras. As divulgações devem incluir, no mínimo:
    (1) A quantia das transacções;
    (2) A quantia dos saldos pendentes, e:
        [1] Os seus termos e condições, incluindo se estão ou não seguros, e a natureza da retribuição a ser proporcionada aquando da liquidação; e
        [2] Pormenores de quaisquer garantias dadas ou recebidas;
    (3) Provisões para dívidas duvidosas relacionadas com as quantias dos saldos pendentes; e
    (4) Os gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou duvidosas devidas por partes relacionadas.

    A substância do relacionamento de partes relacionadas refere-se ao relacionamento entre a parte relacionada e a própria entidade. Por outras palavras, a parte relacionada como subsidiária da entidade; empreendimento conjunto ou associada. Com excepção da informação fornecida acima, uma entidade deve também divulgar outras informações, tais como se transacções com partes relacionadas diferem das suas transacções normais ou de transacções com uma terceira parte, de modo a obter maior transparência nas suas demonstrações financeiras e para que elas constituam informação útil para os utentes dessas demonstrações financeiras.

16. Seguem-se exemplos de transacções que são divulgadas se forem feitas com uma parte relacionada:
    (1) Compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);
    (2) Compras ou vendas de propriedades e outros activos:
    (3) Prestação ou recepção de serviços;
    (4) Locações:
    (5) Transferências de pesquisa e desenvolvimento;
    (6) Transferências segundo acordos de licenças;

(7) Transferências segundo acordos financeiros (incluindo empréstimos e contribuições de capital em dinheiro ou em espécie);
(8) Fornecimento de garantias ou colaterais; e
(9) Liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de outra parte.

17. Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados agregadamente excepto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transacções com partes relacionadas nas demonstrações financeiras da entidade. As divulgações de partes relacionadas devem seguir o princípio da materialidade, e devem ser tratados de acordo com a especificidade de cada situação. Por exemplo, se algumas transacções de partes relacionadas não tiverem efeitos materiais na posição financeira e desempenho operacional da entidade, elas não precisam de ser divulgadas. Por outro lado, transacções que são relativamente significativas relativamente à posição financeira e desempenho operacional da entidade, mas que não são de grande dimensão, podem ser unidas e divulgadas como um item, desde que elas não influenciem a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos seus utentes. No entanto, se tais transacções tiverem efeitos materiais na posição financeira e desempenho operacional da entidade, as informações correspondentes devem ser divulgadas.

Apêndice: Exemplo de Relacionamento de Parte Relacionada

【E.g.7】A ABC Ltd é um grande fabricante de alimentos. O Sr. Chan é o Administrador Executivo da ABC Ltd e detém 90% das acções da empresa. O Sr. Lee, um amigo do Sr. Chan, detém 10% da empresa. A sua esposa detém 50% das acções da XYZ Ltd, uma empresa pertencente a empreendimento conjunto, e o restante é detido pela KK Ltd. A XYZ Ltd é um grande fornecedor da ABC Ltd. Determine qual das seguintes descrições está correcta:

1. O Sr. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd.
2. O Sr. Lee é uma parte relacionada da ABC Ltd.
3. A XYZ Ltd é uma parte relacionada da ABC Ltd.
4. A Sra. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd.
5. A KK Ltd é uma parte relacionada da ABC Ltd.

Análise:

1. O Sr. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que ele é a pessoa chave da gerência, assim como tem o controlo da empresa.
2. O Sr. Lee não é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que ele não tem influência significativa sobre a empresa.
3. A XYZ Ltd não é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que não tem controlo, nem influência significativa sobre a empresa.
4. A Sra. Chan é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que ela é um membro íntimo da família da pessoa chave da gerência da empresa.
5. A KK Ltd não é uma parte relacionada da ABC Ltd, uma vez que não tem influência significativa sobre a definição das políticas da empresa.

【E.g.8】O Sr. Chan Tai Man é o administrador executivo da ABC Ltd. Ele recebeu $200.000 em salários e $500.000 de bónus em 2006. A seguinte divulgação deve ser feita nas notas explicativas das demonstrações financeiras:

O Sr. Chan Tai Man é o administrador executivo da empresa; a sua remuneração para o corrente ano é de $700.000 (2005: $500.000).

Tratamento para a Adopção, pela Primeira Vez, das Normas Sucintas de Relato Financeiro

Introdução

1. Antes da adopção, pela primeira vez, das Normas Sucintas de Relato Financeiro (abreviadamente denominadas por NSRF) em 2007, uma entidade deve contabilizar as suas transacções e preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade, assim como com outras normas contabilísticas. Os requisitos de tratamento das transacções estabelecidos na anterior legislação podem ser distintos dos definidos nas Normas Sucintas de Relato Financeiro.

2. Uma entidade pode ter incluído, no balanço de abertura, itens de activo e passivo que não cumprem com as definições ou critérios de reconhecimento das NSRF, durante a adopção, pela primeira vez, destas últimas normas. Do mesmo modo, itens de activo e passivo que cumpram com as definições e critérios de reconhecimento das NSRF podem não te sido incluídos balanço de abertura. Para além disso, a mensuração dos activos e passivos de abertura, assim como a classificação de activos, passivos e do capital próprio podem não cumprir com as NSRF.

3. Se os itens que não cumprem com as NSRF não são ajustados, as demonstrações financeiras serão afectadas em termos de correcção e adequação no primeiro ano de adopção das NSRF ou (e) em anos posteriores.

4. Erros contabilísticos podem existir em períodos anteriores ao da elaboração, pela primeira vez, das demonstrações financeiras de acordo com as NSRF, devido a negligência, omissão, utilização indevida de princípios contabilísticos, erros de cálculo, e outras razões imputáveis à entidade. Se tais erros não forem rectificados, as demonstrações financeiras serão também afectadas na sua correcção e adequação, no primeiro ano de adopção das NSRF ou (e) em anos posteriores.

5. A finalidade do presente guia é providenciar métodos de tratamento dos itens que não cumpram com as NSRF e de erros de períodos anteriores de uma entidade, nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, de modo a que aquelas demonstrações possam cumprir com as NSRF nos anos subsequentes. Além disso, esta guia providencia também tratamentos para a apresentação de informação comparativa duma entidade nas suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas em conformidade com as NSRF.

Considerações de Políticas Contabilísticas

6. Uma entidade deve reconsiderar as suas políticas contabilísticas originais, nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, por forma a que aquelas políticas se conformem com as NSRF. As NSRF devem ser aplicadas a itens significativos do balanço e da demonstração de resultados da entidade.

7. A menos que sejam especificamente fornecidas, aplicações retrospectivas não precisam de ser aplicadas a alterações nas políticas contabilísticas originadas por disparidades entre as políticas contabilísticas originais e as políticas necessárias nos termos das NSRF. Novas políticas contabilísticas devem ser aplicadas no corrente ano e em anos posteriores.

Balanço de Abertura nas Primeiras Demonstrações Financeiras Elaboradas Segundo as NSRF

Princípios Gerais

8. O objectivo da criação das NSRF é o de permitir que as entidades estejam progressivamente mais próximas das normas internacionais aquando da elaboração das suas demonstrações financeiras, aumentando, dessa forma, o nível de fidelidade e utilidade das suas demonstrações financeiras. O equilíbrio entre os custos e os benefícios resultantes da adopção destas normas é tido em linha de conta no articulado das NSRF.

9. No sentido de reflectir a continuidade do desempenho operacional de uma entidade e a sua posição financeira nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, há ajustamentos retrospectivas que podem ser necessários efectuar a alterações nas políticas contabilísticas, assim como há informações comparativas que necessitam de ser novamente relatadas. Contudo, tais ajustamentos retrospectivos e o relatar de novo de determinadas informações comparativas poderão ser difíceis ou envolver custos que excedem os benefícios esperados com a adopção, pela primeira vez, das NSRF.

Alterações de Políticas Contabilísticas

10. Deste modo, a menos que especificamente fornecidas, uma entidade não precisa de aplicar aplicações retrospectivas às alterações de políticas contabilísticas, na sua primeira adopção das NSRF. Para além disso, não se torna necessário relatar de novo informações comparativas relativamente a ajustamentos retrospectivos. Quaisquer efeitos resultantes de ajustamentos devem ser ajustados nos resultados acumulados de

abertura, nas primeiras demonstrações financeiras da entidade elaboradas de acordo com as NSRF.

Correcção de Erros de Períodos Anteriores

11. Uma entidade deve reconsiderar os itens de abertura do seu primeiro balanço elaborado segundo as NSRF, de modo a poder detectar a existência de possíveis itens errados no seu balanço de abertura resultante de erros anteriores.

12. Se os itens que erradamente constam do balanço de abertura, resultantes de erros anteriores, forem materiais, a entidade deve proceder à rectificação de tais itens no balanço de abertura. A rectificação daqueles erros não requer que se proceda a um novo relato de informação comparativa. O efeito acumulado de tais erros deve ser ajustado no resultado acumulado de abertura, nas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

Ajustamentos de Abertura

13. No sentido de rectificar os efeitos de alterações de políticas contabilísticas e de erros de períodos anteriores, uma entidade deve ajustar os seguintes itens que sejam materiais nas suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF:
    (1) Desreconhecer quaisquer activos e passivos já reconhecidos, cujo reconhecimento não cumpra com as NSRF;
    (2) Reconhecer quaisquer activos ou passivos ainda não reconhecidos, e cujo reconhecimento seja exigido pelas NSRF;
    (3) Reavaliar quaisquer activos ou passivos cuja mensuração prévia não cumpra com as NSRF;
    (4) Reclassificar quaisquer activos, passivos e capital próprio cujas classificações não cumpram com as NSRF.

14. Os parágrafos 18 a 47 do presente guia fornecem orientações gerais para o ajustamento dos itens acima descritos. Para itens que sejam materiais, a entidade pode adoptar métodos similares no seu ajustamento. Itens que não sejam materiais não necessitam de ser ajustados.

15. Na determinação se um item é material ou não, e se se deve ou não proceder a ajustamentos no balanço de abertura, uma entidade deve considerar a dimensão do ajustamento, o rácio de cada item ajustado relativamente ao seu activo concreto e ao total dos activos, respectivamente, e não apenas a soma de cada item ajustado. Para a rectificação de erros contabilísticos anteriores, a entidade deve considerar a natureza de cada erro.

16. No ajustamento do balanço de abertura das primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, elaboradas segundo as NSRF, as diferenças daí resultantes devem ser ajustadas no saldo de abertura dos resultados acumulados.

17. Deve ser apresentada uma lista detalhada nas notas explicativas das primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, preparadas de acordo com as NSRF, de modo a reflectirem as consequências do ajustamento no saldo de abertura do resultado acumulado. As alterações de políticas contabilísticas e as rectificações de erros contabilísticos anteriores devem ser apresentados separadamente.

Activos Fixos Tangíveis e Activos Intangíveis

Desreconhecimento de Itens em Desconformidade

18. Uma entidade deve considerar se os itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis, constantes do balanço de abertura, cumprem com as definições e critérios de reconhecimento estabelecidos nas NSRF. Relativamente aos itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis já reconhecidos que não cumpram com as NSRF, os mesmos devem ser desreconhecidos.

19. Do desreconhecimento de itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis em desconformidade resultam geralmente perdas. Tais perdas devem ser debitadas da conta de resultados acumulados. Por exemplo:

Débito:	Depreciação acumulada (custos iniciais)	$200.000	
Débito:	Resultados acumulados	$300.000	
Crédito:	Custos iniciais		$500.000

20. Uma entidade deve considerar outros itens relacionados no desreconhecimento de itens de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis. Por exemplo, um sócio pode ter comprado um veículo para seu uso pessoal usando bens pessoais em períodos anteriores, mas o veículo foi contabilizado como um activo da companhia no ano em que foi adquirido, e creditado na conta do sócio. Assim, quando este item não conforme de activos fixos tangíveis e de activos intangíveis é desreconhecido, um item de passivo na conta do sócio deve também ser desreconhecido simultaneamente. Por exemplo:

Débito:	Depreciação acumulada (activo fixo tangível – veículo)	$200.000	
Débito:	Resultados acumulados	$300.000	
Crédito:	Activo Fixo Tangível – veículo		$500.000
Débito:	Conta corrente do sócio	$500.000	
Crédito:	Resultados acumulados		$500.000

Novo Reconhecimento de Itens em Conformidade

21. Se um item de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que satisfaz as condições de reconhecimento como um activo segundo as NSRF foi registado como uma despesa em períodos anteriores, e continua em uso quando a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF, a entidade deve voltar a reconhecê-lo como um item de activo fixo tangível.

22. Os itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis novamente reconhecidos podem ser mensurados por uma das seguintes formas:
    (1) Se o custo pôde ser fiavelmente mensurado quando o activo foi adquirido, a quantia escriturada de abertura do activo deve ser o seu custo de aquisição menos a depreciação ou amortização acumulada;
    (2) Se o custo não pôde ser fiavelmente determinado quando o activo foi adquirido, a quantia escriturada de abertura do activo deve ser mensurada pelo seu justo valor (por exemplo: os proventos resultantes da alienação de tal item no período de abertura, ou o custo da substituição de tal activo).

23. Se o item de activo fixo tangível ou de activo intangível reconhecido de novo é mensurado usando o método (1) acima exposto, a entidade deve debitar o custo de compra do activo na conta do activo, e a depreciação acumulada ou amortização acumulada deve ser creditada à correspondente conta de depreciação ou amortização acumulada. As despesas de depreciação ou amortização devem adoptar o princípio contabilístico do equilíbrio utilizado no período, calculado a partir do período em que o activo foi posto a uso e até ao fim do período precedente. Por exemplo, em 2005, uma entidade comprou o equipamento A por $500.000, tendo a quantia despendida sido registada como despesa. A entidade adoptou as NSRF em 1 de Janeiro de 2007, e o equipamento A continua a ser utilizado na actividade de manufacturação da entidade. Espera-se utilizar o equipamento A por mais três anos, período findo o qual o seu valor residual será zero. A entidade adopta o método de depreciação de quotas constantes para depreciação de activos similares. Em 1 de Janeiro de 2007, a entidade deve efectuar os seguintes ajustamentos:

Débito:	Activo fixo tangível – equipamento	$500.000	
Crédito:	Depreciação acumulada – equipamento		$200.000
Crédito:	Resultados acumulados		$300.000

24. Se o item de activo fixo tangível ou de activo intangível reconhecido de novo é mensurado usando o método (2) descrito no parágrafo 18, a entidade deve debitar o justo valor do activo na respectiva conta, e creditar a conta de resultados acumulados.

25. Uma entidade deve considerar outros itens relacionados quando procede ao reconhecimento de novo de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis em conformidade ainda não reconhecidos. Por exemplo, um sócio pode ter usado

propriedades suas para comprar equipamentos para uso da entidade, em períodos anteriores, mas tais equipamentos não foram registados como activos da entidade no ano em que foram comprados. Deste modo, quando tais itens de activos fixos tangíveis são reconhecidos novamente, um passivo deve também ser reconhecido simultaneamente na conta corrente do sócio. Por exemplo:

Débito:	Activo fixo tangível – equipamento	$500.000	
Crédito:	Conta corrente do sócio		$500.000

Débito:	Resultados acumulados	$200.000	
Crédito:	Depreciação acumulada – equipamento		$200.000

Nova Mensuração da Quantia Escriturada de Abertura

26. Se, no passado, a entidade não estimou despesas de depreciação ou amortização a para depreciação ou amortização de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que tenham já sido reconhecidos, a mesma deve recalcular as despesas de depreciação ou amortização para todos os períodos anteriores, utilizando pata o efeito a política contabilística determinada após a adopção, pela primeira vez, das NSRF. O saldo da depreciação ou amortização acumulada deve ser creditado à correspondente conta de depreciação ou amortização acumulada, e debitada à conta de resultados acumulados.

27. Para além das condições descritas no parágrafo acima, uma entidade não deve mensurar de novo a quantia escriturada de abertura de itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que tenha já sido reconhecida, a menos que a entidade tenha inadvertidamente registado custos materiais não suportados por ela própria como custo do activo, o que resultou em tal erro de mensuração.

28. Se o custo de itens de activos fixos tangíveis (incluindo construções em curso) inclui despesas de depreciação e amortização de períodos anteriores de itens que não devam reconhecidos de acordo com as NSRF, a entidade não precisa de ajustar a quantia escriturada de tais itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis.

Reclassificação

29. Uma entidade deve considerar se a classificação de itens activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis no seu balanço de abertura cumpre com as NSRF. Classificações que não se encontrem em conformidade devem ser reclassificadas. Para itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis que sejam reclassificados, não devem ser efectuados ajustamentos ao saldo de depreciação ou amortização acumulada.

30. Se itens de itens activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis diferem em dois ou mais aspectos, em termos da sua natureza, condição, vida útil, restrições legais, ou influxo de benefícios económicos, relativamente aos quais se podem distinguir os

maiores componentes, os mesmos devem ser separados e classificados enquanto itens individuais. Durante o processo de individualização, qualquer depreciação ou amortização acumulada deve ser alocada de acordo com o custo dos activos.

Considerações Relativas à Vida Útil, Valor Residual, e Métodos de Depreciação

31. Na adopção, pela primeira vez, das NSRF, a entidade deve reconsiderar a estimativa da vida útil e valor residual, assim como os métodos de depreciação de cada item significativo de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis. Alterações na estimativa da vida útil e valor residual, assim como no método de depreciação são alterações de estimativas contabilísticas, pelo que nenhuns ajustamentos retrospectivos são necessários.

Divulgação

32. Uma entidade deve divulgar, nas notas explicativas das primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, qualquer ajustamento material para itens de activos fixos tangíveis ou de activos intangíveis no seu balanço de abertura, incluindo ainda o seguinte:
    (1) Itens desreconhecidos; custos originais do activo, depreciação ou amortização acumulada, e razões do seu desreconhecimento;
    (2) Itens reconhecidos de novo, valor reconhecido de novo e sua base de mensuração, e razões para o novo reconhecimento;
    (3) Itens mensurados de novo, quantias escrituradas originais, quantia escriturada mensurada de novo, e razões para a nova mensuração;
    (4) Itens reclassificados, classificações e saldos anteriores e posteriores à reclassificação, e razões da reclassificação.

Locações

33. Na adopção, pela primeira vez, das NSRF, o locatário deve considerar se a classificação enquanto locação cumpre ou não com os requisitos definidos nas NSRF. Se a locação satisfaz as condições para classificação enquanto locação financeira nos termos das NSRF, a entidade deve reconhecer a locação como um activo e passivo no balanço de abertura, no ano da adopção, pela primeira vez, das NSRF.

34. Relativamente à locação financeira, o valor reconhecido como activo ou passivo deve ser mensurado pelo mais baixo do seu justo valor no início do ano em que a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF ou pelo valor actual dos pagamentos mínimos da locação a partir do dia de hoje até ao seu fim.

35. Uma entidade deve divulgar, nas notas explicativas das suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF, qualquer informação respeitante ao

reconhecimento de novo da locação financeira como activo ou passivo, em cumprimento do parágrafo acima, no seu balanço de abertura, incluindo a descrição, métodos de determinação do justo valor ou da estimativa do valor presente dos pagamentos mínimos da locação financeira.

Inventários e Dívidas a Receber

36. Se a entidade não reconheceu qualquer provisão para perdas ou dívidas incobráveis para os seus inventários ou dívidas a receber no ano anterior, não deve ajustar o saldo do inventário e dos dívidas a receber no saldo de abertura das suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

Rendimento Recebidos em Adiantado

37. Se os rendimentos adiantados reconhecidos no balanço de abertura de primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, elaboradas segundo as NSRF satisfazem as condições de reconhecimento segundo aquelas normas nos períodos subsequentes, a entidade não deve ajustar a quantia escriturada de abertura dos rendimentos adiantados no balanço de abertura das suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

Contratos de Construção

38. Na adopção, pela primeira vez, das NSRF, por parte de uma entidade, os custos de contratos de construção em curso devem ser reconhecidos como activos, e reflectidos no balanço de abertura do construtor. Se o construtor não reconheceu os custos de contrato de construção em curso como activos nos anos anteriores, devem ser efectuados ajustamentos no balanço de abertura das primeiras demonstrações financeiras da entidade elaboradas de acordo com as NSRF.

39. Uma entidade não deve mensurar de novo a quantia escriturada de custos já reconhecidos de contratos em curso (construção em curso), a menos que tal erro de mensuração seja o resultado do registo inadvertido de custos não suportados pela entidade enquanto custos do activo.

40. Se a entidade reconheceu previamente o rendimento de contratos de construção com base nas fases de acabamento, relativamente a estes contratos ainda não concluídos que existam à data em que a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF, não devem ser efectuados ajustamentos ao rédito de contratos já reconhecido e aos gastos ou perdas, mesmo que o método de reconhecimento utilizado não cumpra com as NSRF, a menos que o rédito ou gastos reconhecidos previamente sejam erros materiais de períodos anteriores.

41. Tendo adoptado as NSRF, uma entidade deve reconhecer o rédito e os gastos de contratos utilizando o método da percentagem de acabamento relativamente aos contratos de construção que possam ser fiavelmente mensurados em cumprimento com as NSRF. Se os contratos de construção não foram previamente reconhecidos com base nas fases de acabamento, a entidade deve reconhecer um valor em proporção ao acabamento acumulado no final do ano da adopção, pela primeira vez, das NSRF, como rédito do primeiro ano.

Subsídios de Governo

42. Se a entidade reconheceu, antes da adopção, pela primeira vez, das NSRF, subsídios do governo, recebidos directamente como rendimento do ano em que foram recebidos, ou se os creditou directamente ao capital próprio, não necessita ajustar o seu balanço de abertura aquando da adopção, pela primeira vez, das NSRF.

43. Relativamente a subsídios do governo ainda não recebidos mas que satisfazem as condições para reconhecimento antes mesmo de a entidade adoptar, pela primeira vez, as NSRF, ajustamentos necessitam de ser efectuados no balanço de abertura das primeiras demonstrações financeiras da entidade elaboradas segundo as NSRF, se tais subsídios não tiverem sido previamente reconhecidos como rendimento ou dívidas a receber.

Custos de Empréstimos Obtidos

44. Relativamente aos custos de empréstimos obtidos que tenham previamente sido capitalizados como custos do activo, mesmo que o tratamento de capitalização não cumpra com as NSRF, a entidade não necessita de ajustar a quantia escriturada de abertura do activo.

45. Relativamente às construções em curso no momento em que a entidade adopta, pela primeira vez, as NSRF, se a entidade decidir capitalizar os referidos custos de empréstimos obtidos, não deve capitalizar de novo os custos de empréstimos obtidos que tenham previamente sido registados como custos do activo.

Provisões

46. Quando uma entidade adopte pela primeira vez as NSRF, caso tenha assumido uma obrigação presente como resultado de acontecimentos passados, que satisfaça as condições para o reconhecimento de uma provisão, a entidade deve reconhecê-lo como um passivo no balanço de abertura.

Impostos sobre o Rendimento

47. Se a entidade não reconheceu quaisquer gastos de impostos sobre o rendimento, com base em estimativas do imposto a pagar, como gastos correntes ou passivo no período anterior à adopção, pela primeira vez, das NSRF, a mesma deve ajustar o seu balanço de abertura, reconhecendo o imposto a pagar como um passivo e ajustando o saldo de abertura dos resultados acumulados.

Informação Comparativa das Primeiras Demonstrações Financeiras Elaboradas Segundo as NSRF

48. Uma entidade não precisa de apresentar qualquer informação comparativa nas suas primeiras demonstrações financeiras elaboradas segundo as NSRF.

印務局 IMPRENSA OFICIAL

公開發售 *Publicações à venda*

工作意外及職業病（雙語版，一九九六年）..... $ 85,00
求諸法律／司法援助（雙語版，一九九六年）..... $ 20,00
澳門檔案（第三版，一九九八年）一九二九年——一九三一年第一組
普通裝 ..... $ 400,00
澳門檔案（第一版，一九九八年十月份）一九四一年第二組
普通裝 ..... $ 150,00
民法典（中文版）..... $ 140,00
民法典（葡文版）..... $ 150,00
商法典（中文版）..... $ 100,00
商法典（葡文版）..... $ 110,00
道路法典（雙語版，一九九三年）..... $ 65,00
行政程序法典（雙語版，二〇〇〇年）..... $ 30,00
行政訴訟法典（雙語版，一九九九年十二月）..... $ 50,00
民事訴訟法典（中文版）..... $ 110,00
民事訴訟法典（葡文版）..... $ 120,00
刑事訴訟法典（雙語版，一九九六年）..... $ 90,00
刑法典（第二版，雙語版，一九九八年）..... $ 90,00
登記與公証法典匯編（中文版）..... $ 90,00
登記與公証法典匯編（葡文版）..... $ 100,00
澳門問題的聯合聲明（雙語版，一九九五年）..... $ 25,00
立法會會刊 ..... 按每期訂價
中葡字典
普通裝 ..... $ 60,00
袖珍裝 ..... $ 35,00
葡中字典
普通裝 ..... $ 150,00
袖珍裝（一九九六年再版）..... $ 50,00
澳門法例（一九七九年至一九九九年之法律、法令、訓令及對外規則性批示）..... 按每期訂價
澳門特別行政區法例（雙語版，一九九九年至二〇〇六年上半年）..... 按每期訂價
澳門特別行政區司法制度法例滙編（雙語版，第二版）..... $ 40,00
單行刑事法例（雙語版，一九九六年）..... $ 85,00
單行刑事法例附錄（第二版，雙語版，一九九八年）..... $ 50,00
中華人民共和國澳門特別行政區基本法（雙語版，二〇〇〇年）..... $ 40,00
土地法（雙語版，一九九五年）..... $ 50,00
澳門物業登記概論（中文版，一九九八年三月）..... $ 50,00
混凝土標準（雙語版，一九九八年）..... $ 40,00
混凝土、水泥及鋼筋混凝土用熱軋鋼筋標準（雙語版，一九九七年）..... $ 100,00
澳門特別行政區司法組織（雙語版，第二版）..... $ 40,00
納入編制（法例匯編）（葡文版，一九九五年十一月）..... $ 50,00
著作權制度（雙語版，二〇〇〇年）..... $ 80,00
公職法律制度（第五版，中文版，一九九九年）..... $ 80,00
（第五版，葡文版，一九九九年）..... $ 80,00
分層樓宇法律制度（雙語版，一九九六年）..... $ 20,00
工業產權法律制度（雙語版，二〇〇〇年）..... $ 70,00
監獄制度（雙語版，一九九六年）..... $ 30,00
澳門供排水規章（雙語版，一九九六年）..... $ 120,00
擋土結構與土方工程規章（雙語版，一九九八年三月）..... $ 48,00
地工技術規章（雙語版，一九九六年）..... $ 60,00
按照發展居屋合約制度興建之樓宇管理總章程（雙語版，一九九六年）..... $ 8,00
防火規章（雙語版，一九九五年）..... $ 80,00
屋宇結構及橋樑結構之安全及荷載規章（雙語版，一九九七年）..... $ 50,00
勞資關係——法律制度（第五版，雙語版，二零零零年）..... $ 18,00
密碼及廣州音譯音之字音表（雙語版，一九九八年五月）..... $ 150,00

Acidentes de Trabalho e Doenças Profissionais (ed. bilíngue, 1996). $ 85,00
Acesso ao Direito/Apoio Judiciário (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 20,00
Arquivos de Macau, I Série (1929-31) (3.ª ed. 1998). 3 volumes em capa normal. ..... $ 400,00
Arquivos de Macau, II Série (1941) vol. único (1.ª ed. Outubro de 1998). capa normal. ..... $ 150,00
Código Civil (ed. em chinês). ..... $ 140,00
Código Civil (ed. em português). ..... $ 150,00
Código Comercial (ed. em chinês). ..... $ 100,00
Código Comercial (ed. em português). ..... $ 110,00
Código da Estrada (ed. bilíngue, 1993). ..... $ 65,00
Código do Procedimento Administrativo (ed. bilíngue, 2000). ..... $ 30,00
Código de Processo Administrativo Contencioso (ed. bilíngue, Dezembro de 1999). ..... $ 50,00
Código de Processo Civil (ed. em chinês). ..... $ 110,00
Código de Processo Civil (ed. em português). ..... $ 120,00
Código do Processo Penal (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 90,00
Código Penal (2.ª ed. bilíngue, 1998). ..... $ 90,00
Código dos Registos e do Notariado (ed. em chinês). ..... $ 90,00
Código dos Registos e do Notariado (ed. em português). ..... $ 100,00
Declaração Conjunta sobre a Questão de Macau (ed. bilíngue, 1995). ..... $ 25,00
Diário da Assembleia Legislativa. ..... Preço variável
Dicionário de Chinês-Português:
Formato escolar (brochura). ..... $ 60,00
Formato «livro de bolso». ..... $ 35,00
Dicionário de Português-Chinês:
Formato escolar (brochura) ..... $ 150,00
Formato «livro de bolso» (reimpressão, 1996). ..... $ 50,00
Legislação de Macau (Leis, Decretos-Leis, Portarias e Despachos Externos) de 1979 a 1999. ..... Preço variável
Legislação da Região Administrativa Especial de Macau (ed. bilíngue, de 1999 a 1.º semestre de 2006). ..... Preço variável
Legislação Judiciária Avulsa da Região Administrativa Especial de Macau (2.ª ed., bilíngue). ..... $ 40,00
Legislação Penal Avulsa (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 85,00
Apêndice à Legislação Penal Avulsa (2.ª ed. bilíngue, 1998). ..... $ 50,00
Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China (ed. bilíngue, 2000). ..... $ 40,00
Lei de Terras (ed. bilíngue,1995). ..... $ 50,00
Noções Elementares do Registo Predial de Macau. (ed. em chinês, Março de 1998). ..... $ 50,00
Norma de Betões (ed. bilíngue, 1998). ..... $ 40,00
Normas sobre Estruturas de Betão, Cimentos e Aços para Armaduras Ordinárias (ed. bilíngue, 1997). ..... $ 100,00
Organização Judiciária da Região Administrativa Especial de Macau (2.ª ed., bilíngue). ..... $ 40,00
Processo de Integração (colectânea de legislação) (ed. em português, Novembro de 1995). ..... $ 50,00
Regime do Direito de Autor (ed. bilíngue, 2000). ..... $ 80,00
Regime Jurídico da Função Pública (5.ª ed. em chinês, 1999). ..... $ 80,00
(5.ª ed. em português, 1999). ..... $ 80,00
Regime Jurídico da Propriedade Horizontal (ed. bilíngue, 1996). ... $ 20,00
Regime Jurídico da Propriedade Industrial (ed. bilíngue, 2000). ... $ 70,00
Regime Penitenciário (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 30,00
Regulamento de Águas e de Drenagem de Águas Residuais (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 120,00
Regulamento de Estruturas de Suporte e Obras de Terra (ed. bilíngue, Março de 1998). ..... $ 48,00
Regulamento de Fundações (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 60,00
Regulamento Geral de Administração de Edifícios Promovidos em Regime de Contratos de Desenvolvimento para Habitação (ed. bilíngue, 1996). ..... $ 8,00
Regulamento de Segurança contra Incêndios (ed. bilíngue, 1995). $ 80,00
Regulamento de Segurança e Acções em Estruturas de Edifícios e Pontes (ed. bilíngue, 1997). ..... $ 50,00
Relações Laborais — Regime Jurídico (5.ª ed. bilíngue, 2000) . ..... $ 18,00
Silabário Codificado de Romanização do Cantonense (ed. bilíngue, Maio de 1998). ..... $ 150,00

印務局
Imprensa Oficial

每份價銀 $491.00

PREÇO DESTE NÚMERO $ 491,00